

UZMAN GÖRÜŞ

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Yayını
OCAK-ŞUBAT-MART 2012 / SAYI 20

2012

Künye

İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

Yayın Kurulu

Umut Serhat İdman

Cem Arslan

Altan Yılmaz

Nuray Serdaroğlu Erbil

Ramazan Biçer

Ferit Öz

Osman Kırbuş

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

EDİTÖR'den	1
<i>Ramazan BİÇER</i>	
SEÇİLMİŞ BAZI OECD ÜLKELERİNDE TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN GSYH İÇİNDEKİ PAYININ İNCELENMESİ VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI	2
<i>Halit DOĞAN</i>	
2012 YILI MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE KANUNUNUN 2011 YILI MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI	7
<i>Mehmet YILMAZ</i>	
KOOPERATİFLERDE İKTİSADİ KIYMETLERİN SATIŞI VE MUAFİYET	13
<i>Cem ARSLAN</i>	
EFQM MÜKEMMELLİK MODELİ ÇERÇEVESİNDE GELİR İDARESİNDE KALİTE YÖNETİMİNE GİRİŞ PROJESİ	18
<i>Semih ÖĞÜT</i>	
AİLE HEKİMLİĞİ HİZMET SÖZLEŞMELERİ DAMGA VERGİSİNE TABİ MIDİR?	22
<i>Gülseren ŞAHİN TUNÇ</i>	
TÜRKİYE'NİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE KATILIM MÜZAKERE SÜRECİ	24
<i>Esra FER</i>	
TRANSFER FİYATLANDIRMASI RİSKLERİNİ AZALTMANIN YOLU: PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI	29
<i>Şerife DOĞAN</i>	
İTHALATTA KKDF KESİNTİSİ VE İTHALAT BEDELİNİN YURT DIŞINA TRANSFERİ	33
<i>Ahmet COŞKUN</i>	
SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE GİDERLER	35
<i>Altan YILMAZ</i>	
2012 YILI EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI	42
<i>Emrullah TÖREMEN</i>	

Mali dünyada üçüncü yılına giren Uzman Görüş dergisi 2012 yılında da birbirinden ilgi çekici konulara değinmeye devam ediyor.

Bu yıl da vergisel hususlardaki gelişmeleri tarafsız bir bakış açısıyla okuyucularına sunmayı hedefleyen Uzman Görüş dergisi gittikçe daha büyük bir kitle tarafından izleniyor.

Bu sayımızda da daha önce üzerinde tereddütler olan konulara dergimizde yer verdik.

Uzman Görüş, önceki yıllarda olduğu üzere 2012'de degündemi yakından izleyerek yep yeni makaleleri, seviyeli bir yayın anlayışı ile siz okuyucularımıza ulaştırmaya devam edecek.

Devlet Gelir Uzmanları olarak vergiciliğe ilişkin misyonumuzu, dünya standartlarında bir dergiyi yayına hazırlayarak yerine getiriyoruz.

Bu vesile ile yeni yılınızı tekrar kutlar, 2012'de sizlerle her daim buluşmak dileğiyle saygılarımızı sunarız.

Ramazan BİÇER
Devlet Gelir Uzmanı



SEÇİLMİŞ BAZI OECD ÜLKELERİNDE TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN GSYH İÇİNDEKİ PAYININ İNCELENMESİ VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Halit DOĞAN
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

1. GİRİŞ

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), 1961 yılında *Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatının (OEEC)* isminin değiştirilmesi ve üyelik kapsamının genişletilmesiyle faaliyetine başlamıştır. Kuruluşu 14 Aralık 1960 da Paris'te OEEC üyeleri ile ABD, Kanada ve İspanya arasında imzalanan bir anlaşmayla sağlanmış, daha sonra başta Japonya ve Avustralya olmak üzere diğer ülkelerin de katılımıyla üye sayısı genişlemiştir.

OECD bugün gelişmiş ve dünyanın çeşitli bölgelerinde gelişmekte olan ülke olarak adlandırılan ülkeler arasında birlik, dayanışma ve işbirliği sağlayan, üye ülkelerin uluslararası ekonomik ve siyasal konularda görüşlerini belirleyip, aralarında uyum sağlanmasına yardımcı olan bir kuruluş durumundadır. Amaçları; üye ülkelerde, yüksek istihdam ve mali istikrar içinde büyümeye katkıda bulunmak, daha az gelişmiş durumdaki üye ya da üye olmayan ülkelere kalkınmalarında yardımcı olmak, dünya ticaretinin çok yanlı olarak ve ayırım gözetmeme ilkesine dayanarak gelişmesine katkıda bulunmak şeklinde sıralanabilir. Halen Türkiye de dahil olmak üzere 30 ülke kuruluşu üyedir.

Yazıda, OECD'ye üye ülkeler arasından seçilen bazı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payları incelenecek, ülkemizdeki toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı ile karşılaştırılacak ve bir değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

2. OECD İSTATİSTİKLERİ VE SEÇİLEN ÜLKELER

OECD üye ülkelere ait toplam vergi gelirleri ve bunların alt kalemlerine ilişkin istatistikleri yayımlamakta ve kişi ve kurumların kullanımına sunmaktadır. Aynı zamanda bu veriler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfasında da (gib.gov.tr) yayımlanmaktadır.

Yazıda gelişmiş ülkeler olarak nitelendirilen bazı ülkelerle gelişmişlik düzeyi nispeten ülkemize yakın olan ülkeler seçilerek karşılaştırmalar yapılacaktır.

Bu anlamda, gelişmiş ülkeler olarak Danimarka, Fransa ve İsveç; gelişmişlik düzeyi ülkemize yakın ülkeler olarak da, Yunanistan, Kore ve İspanya seçilmiştir. Kuşkusuz bu ülkelerin sayısı artırılabilir veya başka ülkeler karşılaştırma ögesi olarak dikkate alınabilir.

Ancak yazıda hedeflenen, Türkiye ile diğer ülkeler arasında toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payının bir karşılaştırılmasını yapmak ve Türkiye'deki vergi kayıp ve kaçığının boyutlarını genel olarak ortaya koymaktır.

Yazıda kullanılacak istatistikler Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinden (gib.gov.tr/vergi-istatistikleri) alınmış olup, sitede yer alan en güncel istatistiklere 2008 yılına kadar yer verildiğinden incelemeler de bu tarihe kadar yapılacaktır.

3. SEÇİLMİŞ BAZI OECD ÜLKELERİNDE TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN GSYH İÇİNDEKİ PAYLARI VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Tablo I

Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Danimarka	28,8	38,2	44,8	45,6	47,7	47,6	49,7	48,6	48	47,2
Fransa	22,4	21	24,3	23,5	24,5	28,4	27,7	27,7	27,4	27,1
İsveç	29,3	33,3	35,6	38	34,4	37,9	35,8	36	35	34,8
Yunanistan	12,2	13,7	16,4	18,3	19,5	23,6	20,5	20,5	20,6	20,3
Kore		14,8	15,8	17,5	17,6	18,8	18,9	19,7	21	20,7
İspanya	10,5	9,7	16,3	21	20,5	22,2	23,7	24,6	25,2	21,1
Türkiye	9,9	10,8	9,8	12	14,8	19,6	18,8	19	18,9	18,2
OECD Toplam	20,9	22,8	24,9	25,5	25,5	26,6	26,3	26,5	26,6	25,8

KAYNAK: gib.gov.tr/vergi-istatistikleri/oecd-uyesi-ülkelere-iliskin-cestitli-vergi-istatistikleri/Tablo 4

Tablo I'deki rakamların incelenmesinden Türkiye'de toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payının düşüklüğü hemen göze çarpmaktadır. Her ne kadar Yunanistan, Kore ve İspanya'ya ait rakamlar Türkiye'ye yakın olsa da Türkiye'nin vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı açısından en düşük orana sahip olduğu gerçeği değişmemektedir.

Konuya gelişmiş ülkeler açısından bakarsak Türkiye'nin vergi toplamadaki durumu daha açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Örneğin 1965 yılında İsveç'te toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı Türkiye'nin yaklaşık 2,95 katı iken, bu oranlar Danimarka ve Fransa'da sırasıyla 2,9 ve 2,26 olarak hesaplanmaktadır. Yani bu ülkeler Türkiye'den yaklaşık 2,5 kat daha fazla vergi toplama becerisi göstermektedirler.

2008 yılına ait rakamlarına baktığımızda Türkiye'nin aradaki farkı bir nebze kapattığı görülmekte ancak yine de aradaki büyük farkın devam ettiği gözlenmektedir. 2008 yılında toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı yaklaşık olarak İsveç'te Türkiye'nin 1,91 katı, Danimarka'da 2,6 katı ve

Fransa'da 1,5 katı olarak gerçekleşmiştir.

Daha sağlıklı bir analiz yapabilmek için karşılaştırmaya üçer yıllık ortalamalar cinsinden baktığımızda da sonuç değişmemektedir. Gelişmiş ülkelerin ortalama olarak vergi toplama performansları Türkiye'nin bir hayli üzerindedir. Gelişmişlik düzeyi yönünden Türkiye'ye yakın ülkelerde toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payları da Türkiye'den yüksektir.

Örneğin 2006, 2007 ve 2008 yılları üçer yıllık ortalamalar cinsinden vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı İsveç'te yaklaşık % 35,2, Danimarka'da yaklaşık % 48, Fransa'da yaklaşık % 27,4 olarak hesaplanmaktadır. Bu oranlar Yunanistan'da yaklaşık %20,5, İspanya'da % 23,6, Kore'de ise 20,4 olarak ortaya çıkmaktadır. Türkiye'de bu oran ise % 18,7 olarak hesaplanmıştır.

Aynı şekilde Tablo I'in son satırında yer alan ve OECD ülkelerinin ortalamasını veren verilere bakıldığında OECD ortalamasının ülkemiz

rakamlarından en az % 40 civarında daha fazla olduğu göze çarpmaktadır.

4. SEÇİLMİŞ BAZI OECD ÜLKELERİNDE TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN GSYH İÇİNDEKİ PAYLARINDA YILLAR İTİBARIYLA MEYDANA GELEN YÜZDESEL DEĞİŞİM VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Tablo II

Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payındaki Yüzdesele Değişim

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Danimarka	100	133	155	158	165	165	172	168	167	163
Fransa	100	94	108	105	109	127	124	124	122	121
İsveç	100	114	121	130	117	129	122	122	120	119
Yunanistan	100	112	134	150	160	193	168	168	169	166
Kore		100	106	118	118	127	127	133	142	140
İspanya	100	92	155	200	195	211	225	234	240	201
Türkiye	100	109	98	121	149	197	189	191	190	183
OECD Toplam	100	109	119	122	122	127	125	126	127	123

Tablo I'deki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablo; Tablo I'deki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur. Bu tabloda 1965 yılındaki (Kore için 1975) toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı 100 olarak kabul edilmiş ve diğer yıllardaki bu rakam baz alınmış ve artışlar yüzdesel olarak hesaplanmıştır. Verilere bakıldığında, Türkiye'de toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payında 1965 yılından 2008 yılına gelindiğinde yaklaşık % 83'lük bir artış yakalandığı görülmektedir. Bu artış OECD ortalamasının üzerindedir. Aynı zaman dilimi içinde söz konusu orandaki artış İspanya'da % 101, Yunanistan'da ise % 66 olarak

hesaplanmaktadır. Aynı oran Kore'de % 40 olmuş, OECD ortalaması ise % 23 olarak gerçekleşmiştir.

Ancak söz konusu artışta payı olan vergi türlerinin bileşimi hakkında bu artışa bakılarak bir yargıya varılamamaktadır. Başka bir deyişle bu rakamlar sadece vergi gelirlerinin GSYH içi payındaki artışı göstermekte, ancak bu artışın hangi vergi kalemlerinden (dolaylı/dolaysız) sağlandığı hususunda bir bilgi vermemektedir.

Öte yandan rakamlarda artış olsa bile yıllar itibariyle toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payında seçilmiş ülkelere göre görece düşüklük devam etmektedir.

Nitekim aşağıdaki tablo bu durumu açık bir şekilde göstermektedir.

Tablo III

Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı (Karşılaştırmalar)

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Danimarka	290	353	457	380	322	242	264	255	254	259
Fransa	226	194	247	195	165	144	147	145	145	149
İsveç	295	308	363	316	232	193	190	189	185	191
Yunanistan	123	126	167	152	131	120	109	107	108	112
Kore		137	161	145	118	95	100,5	103	111	114
İspanya	106	89	166	175	138	113	126	129	133	115
Türkiye	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
OECD Toplam	211	211	254	212	173	135	139	139	143	141

Tablo I'deki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo III, Tablo I'deki verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur. Bu tabloda da yıllar itibarıyla Türkiye'de vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı 100 olarak kabul edilmiş ve o yılda diğer ülkelerdeki oranlar 100 rakamı baz alınarak Türkiye ile karşılaştırılmıştır.

Ortaya çıkan sonuçlara göre örneğin 1995 yılında İspanya'da toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı Türkiye'den % 38 oranında fazladır. Bu rakam elbette çok yüksek bir vergi tahsilatı anlamına gelmektedir. Aynı yıl Danimarka'da toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı Türkiye'den % 222 daha fazladır ki bu olağanüstü bir vergi toplama performansına işaret etmektedir.

Diğer yandan Tablo III'ün incelenmesinden görüleceği gibi Türkiye seçilmiş ülkeler arasında en düşük vergi toplama performansı gösteren ülke konumundadır. OECD ortalaması bile 2008 yılında % 41 oranında daha yüksektir.

5. SONUÇ

Yazıda Türkiye'deki vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı düşük; seçilmiş bazı OECD ülkelerindeki rakamlarla karşılaştırılarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Tablo I'deki ham verilerin işlenmesinden oluşturulan Tablo II; ülkemizde vergi gelirlerinin GSYH içindeki payında bazı artışlar olduğunu gösterse bile yine Tablo I'deki verilerin işlenmesinden oluşturulan Tablo III'deki veriler bu artışların yeterli olmadığını ortaya koymaktadır.

Öte yandan vergi hâsılatındaki bu düşüklük ülkemizdeki vergi kayıp ve kaçığının makro boyutlarını da göstermektedir. Bu günlerde ciddi ekonomik kriz yaşayan ve neredeyse iflas ettiği öne sürülen Yunanistan'da bile vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı Türkiye'ye oranla (sadece 2008 yılı için) yaklaşık % 12 oranında daha fazladır. 1965 yılından 2008 yılına kadar yer alan verilerin ortalaması alındığında bu rakamın daha yüksek çıkacağı kesindir.

Dünyada yaşanan ekonomik kriz bir yana bırakılırsa

gelişmekte olan ülkeler sınıfına dahil edebileceğimiz Yunanistan, Kore ve İspanya gibi ülkeler arasına girebilmek için ekonomik büyüme yanında vergi gelirlerinde de artış yaratmak kaçınılmazdır. Bunun için toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payının yaklaşık % 20'lere çıkarmak gerekmektedir ki bu da vergi gelirlerinin en az % 12, 13 oranında artırılması gerektiği anlamına gelmektedir.

Bu artış için de ağırlığı dolaysız vergilerden yana olan bir vergi sisteminin uygulamaya konulması gerçeği kaçınılmaz bir biçimde ortaya çıkmaktadır.





2012 YILI MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE KANUNUNUN 2011 YILI MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Mehmet YILMAZ
Maliye Uzmanı

Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü

1. GİRİŞ

5018 sayılı Kanunun 18'inci maddesinde yer alan "...Maliye Bakanlığınca hazırlanan merkezî yönetim bütçe kanun tasarısı ile millî bütçe tahmin raporu, malî yıl başından en az yetmiş beş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur..." hükmü doğrultusunda hazırlanan, 2012 Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısı Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ye sunulmuştur. Bu çalışmada tasarı halinde sunulan 2012 yılı bütçe rakamları ile 2011 yılı bütçe rakamları karşılaştırılmıştır. 2011 yılı gerçekleşme rakamlarının ise, 2012 yılı Ocak ayında kamuya açıklanması beklenmektedir.

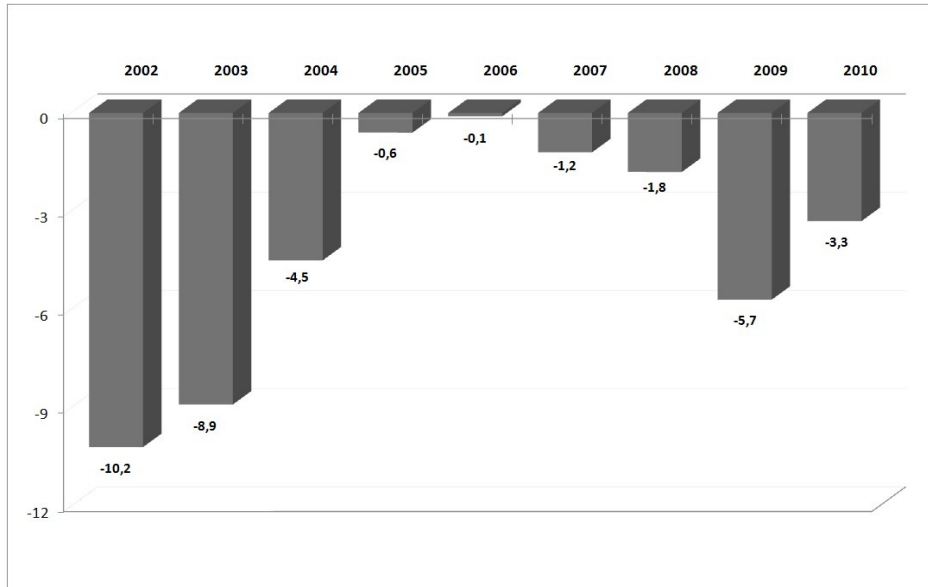
2. ORTA VADELİ PROGRAM (2012-2014)

13 Ekim 2011 tarihli ve Mükerrer 28083 sayılı Resmi Gazete'de 2012-2014 yıllarını kapsayan Orta Vadeli Program yayımlanmıştır. Bu programın ekinde yer alan bazı makro ekonomik büyüklüklere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Orta vadeli programda 2011 yılı verileri gerçekleşme tahminlerine dayanırken, bu çalışmada 2011 yılı verileri 2011 Yılı Merkezi Bütçe Kanunu verileridir.



	2011	2012
GSYH (Milyar TL, Cari Fiyatlarla)	1.281	1.426
GSYH (Milyar Dolar, Cari Fiyatlarla)	766	822
Kişi Başına Milli Gelir (GSYH, Dolar)	10.363	10.973
GSYH Büyümesi %	7,5	4
İhracat (FOB) (Milyar Dolar)	134,8	148,5
İthalat (CIF) (Milyar Dolar)	236,9	248,7
Dış Ticaret Dengesi (Milyar Dolar)	-102,1	-100,2
GSYH Deflatörü	8	7
TÜFE Yıl Sonu % Değişme (Tahmin)	7,8	5,2
Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi Milyar TL	-22,2	-21,1
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri Milyar TL	290,9	329,8
Merkezi Yönetim Bütçe Harcamaları Milyar TL	313,2	350,9



3. 2011 ve 2012 YILLARI BÜTÇE DENGESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

2011 yılında Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda harcamalar 312 milyar 573 milyon TL teklif edilmişken, 2012 yılında % 12,26'lık bir artışla 350 milyar 898 milyon TL teklif edilmiştir. 2011 yılında 279 milyar 26 milyon TL tahmin edilen merkezi yönetim gelirleri ise 2012 yılında % 18,21'lik artışla 329 milyar 845 milyon TL olarak tahmin edilmiştir.

Bunun sonucunda, 2011 yılında 33 milyar 343 milyon TL öngörülen bütçe açığının, 2012 yılında 21 milyar 54 milyon liraya düşeceği beklenmektedir.

Aşağıdaki tablodan net olarak görüleceği üzere 2012 yılında bütçe açığındaki düşüşün nedeni bütçe gelirlerinin bütçe harcamalarından daha fazla artacağı beklentisidir.

MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE DENGESİ (BİN TL)			
	2011 BÜTÇE TAHMİNİ	2012 BÜTÇE TAHMİNİ	Değişim %
Harcamalar	312.572.607	350.898.318	12,26
1-Faiz Hariç Harcama	265.072.577	300.648.318	13,42
Personel Giderleri	72.298.992	81.692.196	12,99
Sosyal Güv.Kur. Devlet Primi	12.737.108	14.278.805	12,10
Mal ve Hizmet Alımları	30.049.314	28.858.929	-3,96
Cari Transferler	115.778.044	130.220.180	12,47
Sermaye Giderleri	21.698.481	27.913.538	28,64
Sermaye Transferleri	4.300.324	4.242.856	-1,34
Borç Verme	6.436.414	8.624.895	34,00
Yedek Ödenekler	1.773.900	4.816.920	171,54
2-Faiz Harcamaları	47.500.030	50.250.000	5,79
Gelirler	279.026.426	329.844.646	18,21
1-Genel Bütçe Gelirleri	271.649.886	323.027.675	18,91
Vergi Gelirleri	232.219.804	277.676.519	19,57
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	7.297.087	8.124.946	11,35
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	1.239.175	2.516.157	103,05
Faizler, Paylar ve Cezalar	20.683.986	22.994.894	11,17
Sermaye Gelirleri	9.991.883	11.458.046	14,67
Alacaklardan Tahsilat	217.951	269.395	23,60
2-Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri	5.484.035		
3-Düzen. ve Denet. Kurumların Gelirleri	1.892.505		
Özel Bütçeli İdareler ile Düz. Den. Kur. Gelirleri		6.804.690	
Bütçe Dengesi	-33.546.181	-21.053.672	-37,24
Faiz Dışı Denge	13.953.849	29.196.328	109,23

4. 2011 ve 2012 YILLARI BÜTÇE HARCAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Bütçe harcama rakamları incelendiğinde ise, 2012 yılında da 2011 yılında olduğu gibi en büyük payın cari transferlere ait olduğu görülmektedir. 2011 yılında 115 milyar 778 milyon TL olan cari transferler teklifi, 2012 yılında % 12,47 lik artışla 130 milyar 220 milyon TL'ye ulaşmıştır. Cari transferlerin bütçe harcamaları içindeki payı her 2 yılda da % 37'dir.

Faiz harcamaları, 2012 yılında 2011 yılına göre cari olarak % 5,79 oranında artmasına karşın bütçe harcamaları içindeki payı % 15'ten % 14'e düşmüştür. Bu düşüş bütçe açığının azalmasında önemli rol oynamıştır.

Bütçe harcamalarına ilişkin detay aşağıdaki tabloda verilmiştir.

MERKEZİ YÖNETİM GİDER BÜTÇESİ (BİN TL)

	2011 BÜTÇE TAHMİNİ	2012 BÜTÇE TAHMİNİ	DEĞİŞİM %
Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri (A+B)	312.572.607	350.898.318	12,26
A) Faiz Hariç Bütçe Giderleri	265.072.577	300.648.318	13,42
1. Personel Giderleri	72.298.992	81.692.196	12,99
2. SGK'ya Devlet Primi Giderleri	12.737.108	14.278.805	12,10
3. Mal ve Hizmet Alım Giderleri	30.049.314	28.858.929	-3,96
a) Savunma-Güvenlik	10.012.726	10.486.560	4,73
b) Sağlık Giderleri	4.941.159	905.794	-81,67
c) Borçlanma Genel Giderleri	300.000	550.000	83,33
d) Diğer Mal ve Hizmet Alım Giderleri	14.795.429	16.916.575	14,34
4. Cari Transferler	115.778.044	130.220.180	12,47
a) Görev Zararları	5.045.352	4.349.914	-13,78
b) Hazine Yardımları	68.477.217	76.090.146	11,12
c) Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler	890.424	614.134	-31,03
d) Hane Halkına Yapılan Transferler	1.872.395	2.515.055	34,32
e) Tarımsal Destekleme Ödemeleri	6.000.000	7.180.393	19,67
f) Hane Halkına Yapılan Diğer Transferler	1.245.314	1.103.239	-11,41
g) Sosyal Amaçlı Transferler	2.369.968	3.070.785	29,57
h) Yurtdışına Yapılan Transferler	1.215.040	1.420.624	16,92
i) Gelirden Ayrılan Paylar	28.662.334	33.875.890	18,19
5. Sermaye Giderleri	21.698.481	27.913.538	28,64
6. Sermaye Transferleri	4.300.324	4.242.856	-1,34
7. Borç Verme	6.436.414	8.624.895	34,00
8. Yedek Ödenekler	1.773.900	4.816.920	171,54
B. Faiz Giderleri	47.500.030	50.250.000	5,79

5. 2011 ve 2012 YILLARI BÜTÇE GELİRLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

2012 yılında bütçe gelirleri tahsilâtının 2011 yılına göre % 18,21 oranında artması hedeflenmektedir. Bu artış harcamaların yaklaşık 6 puan üzerindedir. Bu 6 puanlık farkın, bütçe açığının 33 milyar 343 milyon TL'den 21 milyar 54 milyon TL'ye düşmesine neden olması beklenmektedir.

Bütçe gelirlerinin 2011 yılında % 83,23'ünü oluşturan vergi gelirlerinin, 2012 yılında cari olarak % 19,57 oranında artarak bütçe gelirleri içindeki payını % 84,18'e çıkaracağı tahmin

edilmektedir. Vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki payının artmasında, 2012 yılında 2011 yılına göre cari olarak % 31,62

oranında artan Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergilerin etkisi oldukça fazladır. Bu vergilerin 2011 yılında % 16 olan bütçe gelirleri içindeki payını 2012 yılında % 17,9'a çıkaracağı tahmin edilmektedir.

2012 yılında vergi tahminlerinde dikkat çeken diğer bir husus ise, dahilde alınan katma değer vergisi

tahsilatının özel tüketim vergisinden daha fazla artacağına öngörülmesidir. Özel tüketim vergisi tahsilatının % 15,45 oranında artması beklenirken, özel tüketim vergisi tahsilatının % 25,24 olacağı

beklenmektedir.

Bütçe gelirlerine ilişkin detaylara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

MERKEZİ YÖNETİM GELİR BÜTÇESİ (BİN TL)

	2011 BÜTÇE TAHMİNİ	2012 BÜTÇE TAHMİNİ	DEĞİŞİM %
Merkezi Yönetim Gelirleri	279.026.426	329.844.646	18,21
Genel Bütçe Gelirleri	271.649.886	323.027.675	18,91
I-Vergi Gelirleri	232.219.804	277.676.519	19,57
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	70.495.046	80.954.700	14,84
a) Gelir Vergisi	47.345.847	53.804.037	13,64
b) Kurumlar Vergisi	23.149.199	27.150.663	17,29
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	6.123.579	6.981.616	14,01
3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	97.186.735	114.150.364	17,45
a) Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	26.829.971	33.601.325	25,24
b) Özel Tüketim Vergisi	61.145.524	70.591.586	15,45
Petrol ve Doğalgaz Ürünleri (I)	34.596.423	36.484.635	5,46
Motorlu Taşıtlar (II)	6.029.159	7.361.146	22,09
Alkollü İçkiler (III-a)	3.760.198	4.501.539	19,72
Tütün Mamülleri (III-b)	14.694.662	19.218.153	30,78
Kolalı Gazozlar (III-c)	230.133	259.874	12,92
Dayanıklılık Tüketim ve Diğer Mallar (IV)	1.834.949	2.766.239	50,75
c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	4.278.421	4.545.262	6,24
d) Şans Oyunları Vergisi	460.298	564.017	22,53
e) Özel İletişim Vergisi	4.472.521	4.848.174	8,40
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	44.766.612	58.921.665	31,62
a) Gümrük Vergileri	3.653.194	4.855.151	32,90
b) İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	41.039.593	53.943.023	31,44
c) Diğer Dış Ticaret Gelirleri	73.825	123.491	67,28
5. Damga Vergisi	5.740.441	7.296.689	27,11
6. Harçlar	7.837.254	9.277.343	18,37
7. Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	70.137	94.142	34,23
II-Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	7.297.087	8.124.946	11,35
III-Alınan Bağışlar ve Yardımlar ile Özel Gelirler	1.239.175	2.516.157	103,05
IV-Faizler, Paylar ve Cezalar	20.683.986	22.994.894	11,17
V-Sermaye Gelirleri	9.991.883	11.458.046	14,67
VI-Alacıklardan Tahsilat	217.951	269.395	23,60

Özel Bütçeli İdarelerin Gelirleri	5.484.035		
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Gelirleri	1.892.505		
Özel Bütçeli İdareler ile Düz. Den. Kur. Gelirleri		6.804.690	
Özel Bütçeli İdareler ile Düz. Den. Kur. Gelirleri		7963686	
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Gelir Fazlaları (-)		1158996,4	
RED ve İADELER		12281,567	

6. SONUÇ

2012 yılında, 2011 yılına göre daha disiplinli bir bütçe ile karşı karşıyayız. 2012 yılında % 4 büyüme ve % 5,2 lik bir enflasyon hedeflemesine karşın, kamu harcamalarının % 12,26, bütçe gelirlerinin ise % 18,21 lik bir artış göstereceği öngörülmesi, bütçenin 2012 yılında 2011 yılına göre daha az açık vereceği anlamına gelmektedir.

Sonuç olarak, 2012 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun hazırlanmasında;

- Enflasyon oranındaki % 5,2 lik beklentiyle

paralel olarak faiz harcamalarındaki düşüş beklentisi;

- 6111 sayılı kanun nedeniyle beklenen vergi tahsilatı,
- İthalat ve döviz kuru artışına bağlı olarak Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergilerde beklenen tahsilat artışı,
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda yapılan oran ve tutar artışına bağlı olarak beklenen tahsilat artışı,

etkili olmuştur.





KOOPERATİFLERDE İKTİSADİ KIYMETLERİN SATIŞI VE MUAFİYET UYGULAMASI

Cem ARSLAN
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

1. GİRİŞ

1163 sayılı Kooperatifler Kanununda[1], tüzel kişiliğe sahip olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküller kooperatif olarak tanımlanmıştır.

Kooperatifler, Kurumlar Vergisi Kanununda (KVK) mükellef olarak sayılmış, Kanunda geniş bir muafiyet hükmüne yer verilmiş ve bu muafiyet bazı şartlara bağlanmıştır. Bu kapsamda, kooperatiflerin yaptığı bazı işlemler (özellikle menkul ve gayrimenkul satışları) dolayısıyla muafiyetin bozulup bozulmayacağı ve muafiyetin başlangıç ve bitiş tarihleri konusunda çeşitli tereddütler olduğu görülmektedir. Bu yazıda, söz konusu tereddütlerle ilgili Gelir İdaresinin uygulamaları ve mevcut durum açıklanacaktır.

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN MUAFİYET UYGULAMASI

KVK'nın 4/1-k maddesi ile tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

2.1. Muafiyet Şartları

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,

- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına,
- Sadece ortaklarla iş görülmesine

dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekir.

Öte yandan, kooperatiflerin ana sözleşmelerinde yukarıda belirtilen şartlara aykırı hükümler bulunması, kooperatiflerin muafiyetini etkilemeyecek; ancak ana sözleşmelerde yazılı olan ve muafiyet şartlarının ihlali anlamına gelecek faaliyetlerin yapılması halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.[2]

Kooperatiflerin muafiyetten yararlanmaları için "üst birliğe üye olmalarını" zorunlu kılan şart, 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin yıllık veya geçici vergi yükümlülükleri olmadığı gibi Ba-Bs formu vermelerine de gerek yoktur.

2.2. Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetinde Özel Şartlar

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmesi için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

- Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve KVK'nın 13. maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,
- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması gerekir. Burada sözü geçen ilişkili kişi, inşaat işini üstlenen gerçek kişiler ile tüzel kişilerin;

- Ortaklarını,
- Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının eşlerini,
- Ortaklarının veya eşlerinin üst soyları (usul) ve alt soyları (füruu) ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımlarını

kapsar.

Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engeller. **Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan, dolayısıyla işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şart aranmaz.** Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinde inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır.

Arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının **TOKİ veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri** adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

3. MUAFİYET ŞARTLARINI İHLAL SEBEPLERİ

Kooperatiflerin en çok ihlal ettikleri muafiyet şartı, “sadece ortaklarla iş görülmesi” olarak karşımıza çıkar. Diğer şartlar çok açık olduğu için bu şartların ihlal edilmesi durumu nadiren gerçekleşir. Ancak, “sadece ortaklarla iş görülmesi” şartı subjektif karakterli olduğu için bu koşulun ihlal edilip edilmediği her zaman net olarak tespit edilememektedir.

“Sadece ortaklarla iş görülmesi” şartının gerçekleşmesi için;

- Tüm faaliyetlerin ortaklarla yapılması
- Ortaklarla yapılan faaliyetlerin, *kooperatifin esas faaliyet konusuyla* ilgili olması

gerekir. Bu kapsamda, kooperatiflerin yaptıkları işlemlerin vergi uygulamaları karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

3.1. Kooperatiflerin Menkul Mal Satışları

Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra **elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması** ortak dışı işlem olarak değerlendirilmez.

Buna göre, amacını gerçekleştiren ve tasfiye sürecine giren kooperatiflerin aktifinde bulunan iş makinesi, malzeme, alet ve edevat gibi iktisadi kıymetlerin satılması veya yeni kurulacak site yönetimine bedelsiz bırakılması, muafiyet şartlarının ihlali olarak görülmeyecek ve ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örneğin; Tasfiye Halinde S.S. Eylül Konut Yapı Kooperatifine ait ilaçlama motoru ve büro demirbaşlarının satılması işlemi “ortaklarla iş görülmesi” şartının ihlali olarak kabul edilmeyecektir.

3.2. Kooperatiflerin Gayrimenkul Satışları

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayan kişilere satılması veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra **elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması** ortak dışı işlem sayılır.

Örneğin; Muafiyetten faydalanan S.S. Kerem Konut Yapı Kooperatifinin, ekonomik koşullar nedeniyle arsasının bir kısmını 500.000 TL'ye satması durumunda, (satış gerekçesine veya arsa satışından kâr edilip edilmediğine bakılmaksızın) muafiyeti bozulacak ve mükellefiyet tesis edilecektir.

Öte yandan, muafiyet şartını ihlal ederek gayrimenkulünü satan kooperatiflerin, KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan ve 2 yıldan fazla aktifte tutulan taşınmazların satışından elde edilen kazancın %75'ini vergiden istisna tutan uygulamadan yararlanmaları mümkündür. Ancak;

- Satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmaması,

- Ortaklara dağıtılması veya

- **Aynı süre içinde kooperatifin tasfiyesi**

halinde istisnadan yararlanılamayacak ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.[3] Bu nedenle, gayrimenkulünü satan ve istisnadan faydalanmak isteyen kooperatiflerin 5 yıl içinde tasfiyeye

giris girmeyeceklerinin değerlendirilmesi ve tasfiyeye

girme ihtimali bulunan veya elde edilen kazancı ortaklara dağıtacak kooperatiflerin bu istisnadan yararlanmaması uygun olacaktır.

Gayrimenkul satışı nedeniyle muafiyetini kaybeden kooperatiflerin, bu satış dolayısıyla ortaya çıkan kazançlarının tespiti önem arz eder. Kooperatiflerin, genellikle kuruldukları yıllarda satın aldığı ve maliyet bedeli ile defterlerine kaydedilen taşınmazların değeri, enflasyonun etkisiyle her sene artmasına rağmen, kayıtlarda maliyet bedeli ile yer alır. Satış yapılan dönem ile taşınmazın satın alındığı dönemler arasında uzun bir sürenin bulunması durumunda ise, ortaya fiktif olarak yüksek kazançlar çıkmaktadır.

VUK'un 269. maddesine göre, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.

Aynı Kanunun Mükerrer 298. maddesi "*Enflasyon düzeltilmesi ve yeniden değerlendirme oranı*" başlığı altında düzenlenmiş ve mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi amaçlanmıştır. 31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltme işlemine ilişkin hükümlere ise geçici 25. maddede yer verilmiştir.

Mükerrer 298. maddede; "A) *Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulur.*

1. *Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltilmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltilmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer..."* hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun geçici 25. maddesine göre, 2004 yılı hesap döneminden itibaren ilk defa bilanço esasına geçen mükellefler, bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme yapacaklardır. Bu hükmün kapsamına, enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde kazançlarını bilanço esasına göre tespit etmesine rağmen gelir veya kurumlar vergisinden muaf olmaları nedeniyle düzeltme yapmayan mükellefler de girmektedir.[4]

Örneğin; Vergiden muaf olan (Y) Konut Yapı

Kooperatifi, 12.06.2003 yılında 35.000 TL'ye satın aldığı ve maliyet bedeli ile bilançosuna kaydettiği arsasını 21.02.2011 tarihinde 100.000 TL bedelle satmıştır.

21.08.2011 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecek olan kooperatifin yine bu tarihte bilançosunu enflasyon düzeltilmesine tabi tutması gerekecektir. Buna göre, maliyet bedeli 35.000 TL olan arsanın değeri, enflasyon düzeltilmesine tabi tutulduğunda 70.000 TL'ye yükselecek ve kazanç, 65.000 TL'den 30.000 TL'ye düşecektir.

3.3. Kooperatiflerin Kiralama İşlemleri

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi muafiyet şartlarının ihlali olarak değerlendirilir.

Ayrıca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara ödenen kira bedeli üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılır. Tevkifat uygulamasında, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmamasının bir önemi yoktur.

Kooperatiflerin taşınmazlarını kiraya vermeleri ortak dışı işlem olarak değerlendirileceğinden, kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin tesis edilmesi gerekir. Ancak, anılan kooperatiflerin başkaca gelir getirci faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek yoktur. Yapılan vergi kesintileri nihai vergileme olacaktır.

Kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile mevduat faizleri yanında diğer gelirleri de bulunan kooperatifler, kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, taşınmaz kira gelirlerini ve mevduat faizlerini de bu beyannameye dahil edeceklerdir. Ayrıca, kira gelirleri ile mevduat faizleri üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

3.4. Yapı Kooperatiflerinde Kat Karşılığı İnşaat İşleri

Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır.

Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu durum

ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin, yapımını müteakip kooperatif tarafından işletilmesi halinde ise, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş olacaktır.

Öte yandan, **başkasına ait arsa üzerine** kat karşılığı inşaat yapan kooperatifler ise **“sadece ortaklarla iş görülmesi”** şartını ihlal edecek ve mükellefiyetleri tesis edilecektir.[5]

3.5. Üretim Kooperatiflerinde Satış İşlemleri

Üretim kooperatiflerinin ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmaları ortak dışı işlem sayılmaz. Ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması ise ortak dışı işlem olarak değerlendirilir. Kooperatiflerin üçüncü kişilerden satın aldığı ve üretimde kullanılan girdileri ortaklara vermesi, bu malların bedelinin ortakların kooperatife satacakları ürün bedeli ile ilişkilendirilmesi yine ortak dışı işlem sayılmaz.

Örneğin; Bal üretimi ile uğraşan çiftçilerin kurduğu tarımsal kalkınma kooperatifinin üretimde kullanılan girdilerinin ortaklara sağlanması ve ortaklardan alınan bal ve arı ürünlerinin niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmayacak ve kooperatif kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanacaktır.

Ancak, ortaklara üretim girdileri dışında kişisel bazı ürünlerin de temin edilerek satılması (market işletmeciliği gibi) ve ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması durumunda ortak dışı işlem yapıldığı kabul edilecek ve bu işlemlere başlanıldığı tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir.[6]

Örneğin; Süt üretimi ile uğraşan çiftçilerin kurduğu tarımsal kalkınma kooperatifinin, ortaklarından aldığı sütü niteliğini değiştirmeden üçüncü kişilere satması, üçüncü kişilerden satın aldığı üretimde kullanılan girdileri (yem, küsbe, kepek gibi) ortaklarına satması ve

süt makineleri ile kooperatifin kullanımında olan süt soğutma tankının temizliğinde kullanmak üzere özel

temizlik ürünleri satın alıp ortaklarına satması faaliyetleri ortak dışı işlem sayılmayacaktır.[7]

3.6. Kooperatiflerin Mevduat Faizi ve Repo Gelirleri

Kooperatiflerin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

4. ŞARTA BAĞLI MUAFİYETLERİN KAZANILMASI VEYA KAYBEDİLMESİ

Şarta bağlı muafiyet tanınan kooperatiflerin yıl içinde muafiyet şartlarını kazanmaları veya kaybetmeleri halinde kurumlar vergisinden muaf olacakları veya kurumlar vergisine tabi olacakları tarih önem arz eder.

Kurumlar vergisinden muaf tutulan bir kooperatifin;

- Muafiyet şartlarını ihlal etmesi halinde, bu şartların ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisine tabi tutulması,

- Muafiyet şartlarının tekrar kazanılması halinde ise, izleyen hesap dönemi başından itibaren muafiyetten yararlandırılması

gerekir.

Örneğin; Muafiyet şartlarını haiz (X) Konut Yapı Kooperatifinin, 21.06.2011 tarihinde yönetim kurulunda inşaatlarını yapan müteahhite görev vermesi durumunda, anılan Kooperatifin **21.06.2011** tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Örneğin; Öteden beri kurumlar vergisi mükellefi olan (Z) Tarımsal Kalkınma Kooperatifinin, 21.07.2010 tarihinde muafiyet şartlarını kazanması durumunda bu kooperatif, **01.01.2011** tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır.

Kooperatiflerin sıklıkla tereddüt ettikleri bir başka konu ise, “sadece ortaklarla iş görülmesi” şartını ihlal eden ve mükellefiyeti tesis edilen kooperatiflerin, şartları tekrar sağlamaları durumunda muafiyetten yeniden yararlanıp yararlanamayacaklarıdır.

Bu durumda da, şartların tekrar kazanıldığı tarihi izleyen hesap dönemi başından itibaren muafiyete dönülmesi mümkündür.

Örneğin; 2010 yılında yaptığı arsa satışı dolayısıyla “sadece ortaklarla iş görülmesi” şartını ihlal eden ve satış tarihi itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olması gereken (Z) Kredi Kooperatifi, KVK'nın 4/1-k maddesinde belirtilen şartları taşıması kaydıyla 01.01.2011 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır.[8]

5. GENEL DEĞERLENDİRME

Kooperatiflerin muafiyet şartlarından en önemlisi olan “sadece ortaklarla iş görülmesi” koşulunun ihlal edilip edilmediği konusunda yaşanan tereddütler, Gelir İdaresinin tebliğ, sirküler ve özeldeleri ile

- [1] 10.05.1969 tarih ve 13195 sayılı Resmî
- [2] Gelir İdaresi Başkanlığının 28.01.2011 tarih
- [3] Gelir İdaresi Başkanlığının 28.04.2011 tarih
- [4] Gelir İdaresi Başkanlığının 18.03.2011 tarih
- [5] Gelir İdaresi Başkanlığının 05.05.2011 tarih
- [6] Gelir İdaresi Başkanlığının 28.04.2011 tarih
- [7] Gelir İdaresi Başkanlığının 24.09.2010 tarih
- [8] Gelir İdaresi Başkanlığının 18.03.2011 tarih

giderilmektedir.

Bu kapsamda, muafiyetten yararlanma hakkını kaybeden ancak bu durumdan haberdar olmayan kooperatiflerin, Ba-Bs formu ile e-beyanname verme yükümlülükleri doğmakta ve söz konusu beyannameler nedeniyle kooperatifler çok yüksek miktarda özel usulsüzlük cezaları ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu nedenle kooperatiflerin, muafiyetlerini bozacak işlemlerinin kooperatif yöneticileri ve meslek mensuplarınınca titizlikle takip edilmesi, (muhtemel) karşılaşılabilecek hukuki problemlerin önüne geçilmesi açısından uygun olacaktır.

Gazetede yayımlanmıştır.

ve 16-37 sayılı özeldesi.

ve 2010-81-75 sayılı özeldesi.

ve 8479-47 sayılı özeldesi.

ve 721-6-12 sayılı özeldesi.

ve 70-21 sayılı özeldesi.

ve 24-87 sayılı özeldesi.

ve 8479-47 sayılı özeldesi.





EFQM MÜKEMMELLİK MODELİ ÇERÇEVESİNDE GELİR İDARESİNDE KALİTE YÖNETİMİNE GİRİŞ PROJESİ

Semih ÖGÜT
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

1. GİRİŞ

Gelir İdaresinde Kalite Yönetimine Giriş Projesi, vergiye gönüllü uyumun artırılması ve Gelir İdaresinde hizmet kalitesinin iyileştirilmesi amaçlarıyla, 2011 yılının Ocak ayında fiilen uygulamaya başlamıştır. 21 ay sürecek Projenin toplam bütçesi 1.184.300 Avro'dur. Proje, Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı IPA'nın (Instrument for Pre-Accession) "Geçiş Dönemi Desteği ve Kurumsal Yapılanma" bileşeni çerçevesinde Avrupa Birliği ve Türkiye Cumhuriyeti tarafından finanse edilmektedir.

Proje, EFQM (European Foundation for Quality Management – Avrupa Kalite Yönetim Vakfı) Mükemmellik Modeli'nin Gelir İdaresi Başkanlığı'nda altyapısının kurulmasını hedeflemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2009-2013 Stratejik Planında, Başkanlığın amaçlarından birisi *küresel boyutta katılımcı ve üretken bir kuruluş haline gelmek* olarak ifade edilmiştir. Bu amaca ulaşabilmek için birinci hedef ise, *Gelir İdaresi Başkanlığını Avrupa Mükemmellik Modeli çerçevesinde örnek bir kuruluş haline getirmek ve Avrupa Kalite Ödülü'ne aday olmak* olarak belirlenmiştir.

AB üye ülkelerinde vergi idarelerinin idari kapasitelerini geliştirmede bir rehber olan Fiscal Blueprints belgesinde EFQM Mükemmellik Modeli, bir yönetim modeli olarak önerilmektedir.

Model; kuruluşun gereksinimlerine ve işlevine bağlı olarak sürdürülebilir bir kurumsal mükemmellik doğrultusunda bir üst çerçeve oluşturur ve böylece bu türden çok sayıda yönetim aracı ile birlikte kullanılabilir.

2. EFQM MÜKEMMELLİK MODELİ NEDİR?

EFQM, büyüklük, sektör ve olgunluk düzeyinden bağımsız olarak her çeşit kuruluş tarafından bütünsel bir bakış kazanılması amacıyla kullanılan ve zorunlu kurallar içermeyen bir modeldir. Model, uygulama, öğrenme ve kuruluşlar arasında bilgi alışverişi esasına dayanan eğitim ve gelişim fırsatları sunarak, iş dünyasında yeni bir lider neslinin yetişmesine katkıda bulunmaktadır. Modele göre, performans, müşterilere, çalışanlara ve topluma yansıyan mükemmel sonuçlar, politika ve stratejinin, çalışanların, kaynakların ve süreçlerin uygun bir liderlik anlayışıyla yönlendirilmesi ile sağlanabilir. Model sayesinde; liderler, stratejinin hayata geçirilebilmesi için bir araç bulurlar; yönetim yapılan işlerle strateji arasındaki bağlantıları keşfeder ve çalışanların değişime katılmasını sağlar; çalışanlar, katılımcı bir anlayış ile çalışmaya başlarlar, yapmış oldukları işlerin etkisini anlama becerisi gösterirler. Model, birbiriyle ilişkili şu üç bileşenden oluşur:

- - Temel Kavramlar
- - EFQM mükemmellik modeli
- - Radar mantığı

Modelin Temel Kavramları:

1. Dengeli sonuçlar gerçekleştirme

Mükemmel kuruluşlar, planlı bir biçimde paydaşlarının kısa ve uzun vadeli gereksinimlerini karşılayan ve uygun alanlarda bu gereksinimleri aşan dengeli sonuçlarla misyonlarını gerçekleştirir ve vizyonlarına doğru ilerler.

2. Müşteriler için değer katmak

Mükemmel kuruluşlar, müşterilerinin varoluşlarının ana nedeni olduğunun ve onların gereksinim ve beklentilerini anlayarak veya tahmin ederek müşterileri için yenileşmeleri ve onlara değer katmaları gerektiğinin farkındadır.

3. Vizyoner,esin veren ve bütünsel liderlik

Mükemmel kuruluşlar, geleceği şekillendiren ve gerçekleştiren, kuruluşun değerleri ve etik anlayışı doğrultusunda örnek olan liderlere sahiptir.

4. Süreçlerle yönetmek

Mükemmel kuruluşlar yapılandırılmış ve stratejik olarak uyumlu; dengeli ve sürdürülebilir sonuçlar yaratmak üzere verilere dayalı kararların alındığı süreçlerle yönetilir.

5. Çalışanlarla başarmak

Mükemmel kuruluşlar, çalışanlarına değer verir, kurumsal ve bireysel amaçları dengeli bir biçimde gerçekleştirmeye yönelik yetkilendirme kültürü yaratır.

6. Yaratıcılık ve yenileşimi beslemek

Paydaşlarının yaratıcılıklarını harekete geçirerek sürekli ve sistematik yenileşimle artan değer ve performans düzeyleri yaratır.

7.İşbirlikleri oluşturmak

Mükemmel kuruluşlar, karşılıklı başarıyı güvence altına almak amacıyla, çeşitli kuruluşlarla güven verici ilişkiler kurar, geliştirir ve sürdürür. Bu işbirlikleri müşterilerle toplumla temel tedarikçilerle eğitim kuruluşlarıyla veya sivil toplum kuruluşlarıyla oluşturulabilir.

8. Sürdürülebilir bir gelecek için sorumluluk almak

Mükemmel kuruluşlar kültürünün özünü etik anlayış, açıkça tanımlanmış değerler ve kurumsal davranışa ilişkin yüksek standartlar oluşturur. Bunlar, kuruluşların ekonomik, toplumsal ve doğal çevre açısından sürdürülebilirliğini sağlar.

EFQM Mükemmellik Modeli:



EFQM Mükemmellik Modeli dokuz ana kriter üzerine kurulmuş ve zorunluluk içermeyen bir modeldir. Bu kriterlerden beşi "Girdi" kriterleri, dördü ise "Sonuç" kriterleridir. Girdi kriterleri bir kuruluşun yaptığı faaliyetleri içerirken, sonuç kriterleri ise o kuruluşun neler gerçekleştirdiğini gösterir. Bir başka ifadeyle, sonuçlar girdilerden kaynaklanır. Model'deki dokuz ana kriter; kuruluşun mükemmelliğe erişme yolunda gösterdiği çabalara ilişkin değerlendirmeleri içermektedir. Mükemmellik modelinin her bir kriteri mükemmellik yolculuğunda organizasyonun uygulaması gereken özdeğerlendirme ve sürekli gelişme faaliyetlerinin yer aldığı alt kriterlerden oluşmaktadır. Modelde, 24'ü girdi ve 8'i sonuç olmak üzere toplam 32 alt kriter bulunmaktadır.

Radar Mantığı

Modelin kalbinde RADAR olarak tanımlanan bir mantık yer almaktadır:

Sonuçlar	Results
Yaklaşım	Approach
Yayımlı	Deployment
Değerlendirme	Assessment
Gözden Geçirme	Review

Bu mantık bir kuruluşun aşağıdakileri yapması gerektiğini belirtir:

1. Hedeflediği sonuçları politika ve strateji oluşturma sürecinin bir parçası olarak ortaya koymak: Bu sonuçlar kuruluşun hem finansal hem de operasyonel açıdan gösterdiği performansı ve paydaşlarının algılamalarını kapsamalıdır.
2. Hem mevcut durumda hem de gelecekte hedeflediği sonuçlara erişebilmesi için birbiriyle bütünleşmiş, sağlam temelli yaklaşımlar planlamak ve bu yaklaşımları geliştirmek.
3. Yaklaşımların, tam olarak yaşama geçirilmesini sağlamak üzere sistematik bir biçimde yayılımını gerçekleştirmek.
4. Elde edilen sonuçların izlenmesi ve analizi için, sürekli öğrenme faaliyetine dayanarak, uygulanan yaklaşımları değerlendirme ve gözden geçirme: Bu temelden hareketle gereken yerlerde iyileştirme çalışmalarını belirlemek, önceliklendirmek, planlamak ve uygulamak.

3. GELİR İDARESİNDE KALİTE YÖNETİMİNE GİRİŞ PROJESİ

Genel amacı yazımızın giriş bölümünde açıklanan Proje iki bileşenden oluşmaktadır.

1) EFQM Mükemmellik Modeli'nin uygulanmasına ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın İnsan Kaynakları'nı eğitmek:

Bu kapsamda, Gelir İdaresi merkez teşkilatı çalışanlarının tamamına ve Projede pilot olarak seçilen Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (AVDB) ve Türkiye genelini temsil edecek nitelikteki AVDB'ye bağlı altı vergi dairesinden toplam 480 çalışana temel eğitim; bu iki gruptan seçilmiş süreç ekiplerine süreç eğitimleri; seçilen başka bir gruba da özdeğerlendirme ve kıyas eğitimleri verilmektedir. Ayrıca, Türkiye genelinde gönüllülük esasına göre seçilen 500 kişiye verilecek ve Aralık ayı sonunda bitmesi planlanan "Eğitici Eğitimleri" ile Gelir İdaresi taşra teşkilatındaki bütün çalışanların temel eğitimi almasının sağlanması amaçlanmaktadır. Temel eğitimde, Etkili İletişim, Süreç Yönetimi, EFQM Mükemmellik Modeline Giriş, Problem Çözme Teknikleri ve Takım Çalışması derslerinden oluşan beş günlük paket bir eğitim verilmektedir.

2) EFQM Mükemmellik Modeli'nin uygulanması için alt yapı oluşturmak:

a) Süreç temelli yönetim sisteminin kurulması:

Süreç Nedir?

Müşteri/Mükellef için bir değer oluşturmak üzere, bir grup girdiyi kullanarak, bunlardan çıktılar elde etmeyi amaçlayan; tekrarlanabilen, ölçülebilir, sahibi ve sorumlusu (sorumluları) olan, organizasyonel hiyerarşi gerektirmeyen, fonksiyonlar (birimler) arasında gerçekleşen eylem ve işlemler dizisidir.

Süreç Yönetimi Nedir?

Stratejik amaç ve hedeflerine ulaşması için, kuruluşun yaptığı işlerin belirlenmesi, sahiplendirilmesi, tanımlanması, etkin ve verimli çalışmasının temin edilmesi, performansının ölçülerek iyileştirme fırsatlarının yaratılması ve iyileştirmelerin önceliklendirilerek gerçekleştirilmesi amacıyla yapılan faaliyetlerdir.

Sistemin Amacı Nedir?

Bu faaliyetle, GİB'de süreç temelli yönetim sisteminin geliştirilmesi, süreç standardizasyonunun artırılması, mükelleflere sunulan hizmetlerle ilgili temel süreçler ve destek süreçlerinin etkinlik ve verimliliğinin iyileştirilmesi amaçlanmaktadır.

b) Özdeğerlendirme ve kıyaslama yapılması:

Özdeğerlendirme, bir kuruluşun faaliyetlerini ve iş sonuçlarını, EFQM Mükemmellik Modelini esas alan bir modelle kıyaslayarak, kapsamlı, sistematik ve düzenli olarak gözden geçirme faaliyetidir. Özdeğerlendirme sayesinde, kurumun kuvvetli yönleri ve iyileştirmeye açık alanları belirlenir; iyi uygulama örneklerinin ortaya çıkması sağlanır ve düzenli ölçüm için somut verilere dayalı bir sistem oluşturulur.

Kıyaslama, EFQM Modeli'nin uygulanmasında kurumun iyi uygulama örnekleri ile karşılaştırma yapılmasını sağlayan temel bir araç olarak iyileştirilebilir yönleri tanımlamayı sağlamaktadır. Böylece kurumlar kendilerini EFQM uygulamaları arasında kendini konumlandırma, ilerlemelerini takip edebilme ve iyi uygulamaları örnek alma olanağına sahip olurlar.

c) Öneri geliştirme sisteminin kurulması

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın temel değerlerinden biri olan katılımcılık anlayışı çerçevesinde kurulacak olan Öneri Geliştirme Sistemi ile, iyileştirme amaçlı çalışan önerilerinin, sistemli olarak değerlendirilip uygun olanların hayata geçirilmesi olanağı ve ortamı oluşacaktır.

EFQM modelinde bir kuruluştaki yenileşimci ve yaratıcı davranışın desteklenmesi ve iyileştirme çalışmalarına katılım önem taşır. Bunun, strateji ve politikaların iyileştirilmesinde, süreçlerin ve yönetim yapılarının iyileştirilmesinde, yeni hizmetlerin geliştirilmesinde, çalışan yetkinliklerinin geliştirilmesinde ve bunlara bağlı olarak kuruluşun performans sonuçlarında ve müşterilerden

(mükelleflerden) elde edilen sonuçlarda, pozitif etkisi vardır.

d) Şikayet yönetim sisteminin kurulması:

Bu çalışmayla hayata geçirilecek Şikayet Yönetim Sistemi, çalışanların ve vergi mükelleflerinin iyileştirme süreçlerine katılımı için önemli bir araç teşkil edecektir. Gelen şikâyetlerin etkin olarak değerlendirilmesi, hizmetlerde etkinliğin, verimliliğin ve kalitenin iyileştirilmesine katkıda bulunacaktır.

e) Çalışan ile mükellef memnuniyet anketlerinin yapılması:

EFQM Modeli çerçevesinde, kuruluşun güçlü yönleri ve gelişmeye açık alanlarının belirlenmesi için gerekli ölçüm verilerini elde etmek amacıyla çalışanların ve mükelleflerin kuruluşla ilgili algılamalarının ölçüleceği anketler gerçekleştirilecektir. Anketler, EFQM modeli kriterleri göz önünde bulundurularak bu alanda deneyimli uzmanlarca yapılacaktır.

4. SONUÇ

Bu proje, yukarıda belirtilen amaçların gerçekleştirilmesi bakımından sadece bir başlangıçtır. Proje ile, çalışanların yönetime katılımı yolunda önemli bir adım atılacaktır. Çalışan memnuniyetinin sağlanması ile mükelleflere daha iyi hizmet sunulacaktır. Unutulmamalıdır ki, değişime karşı her zaman bir direnç olacaktır. Değişime karşı sabır ve zaman gereklidir. Değişim sürecinde, ek işler ortaya çıkması ise kaçınılmazdır. Projenin başarıya ulaşması açısından da son derece önemli olan başka bir gereklilik ise değişimin arkasında, idari ve teknik desteğin olmasıdır. Aklımızdan çıkarmamız gereken başka bir şey ise, her değişimin bir öğrenme sürecinin olduğudur.

(X)Bu yazıda, kavram ve tanımlamalarda, EFQM Mükemmellik Modeli 2010- KalDer Yayınları ve www.kalder.org sitesinden yararlanılmıştır.





AİLE HEKİMLİĞİ HİZMET SÖZLEŞMELERİ DAMGA VERGİSİNE TABİ MİDİR?

Gülseren ŞAHİN TUNÇ
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

1. GİRİŞ

25/02/2011 tarih ve 25857 (1. Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 6111 sayılı Kanun ile sözleşmeli personel ile yapılan hizmet sözleşmeleri damga vergisinden istisna edilmiş, Sağlık Bakanlığı ile aile hekimleri ve aile sağlığı elemanları arasında düzenlenen hizmet sözleşmelerine ilişkin damga vergilerinin, yasanın yürürlüğe girdiği tarihten sonrası için ödenen kısmının hak sahiplerine geri ödenip ödenemeyeceği ile halihazırda söz konusu hizmet sözleşmelerine ilişkin damga vergisini ödemeyenler hakkında nasıl işlem tesis edileceği tartışma konusu olmuştur.

Bu makalede 6111 sayılı Kanun sonrasında Sağlık Bakanlığı ile aile hekimleri ve aile sağlığı elemanları arasında düzenlenen hizmet sözleşmelerinin damga vergisi karşısındaki durumu değerlendirilmeye çalışılacaktır.

2. 6111 SAYILI KANUN ÖNCESİNDE AİLE HEKİMLİĞİ HİZMET SÖZLEŞMELERİNİN DAMGA VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabi tutulmuş; 4 üncü maddesinde ise, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılacağı ifade edilmiştir.

6111 sayılı Kanun öncesinde Sağlık Bakanlığı ile aile hekimleri arasında düzenlenen sözleşmeler, Sağlık Bakanlığınca Çalıştırılan Personele Yapılacak

Ödemeler ve Sözleşme Şartları Hakkında Yönetmelikte belirtilen esaslar çerçevesinde belirlenen ücret toplamı ve sözleşme süresi esas alınarak bulunacak matrah üzerinden damga vergisine tabi tutulmaktaydı.

3. 6111 SAYILI KANUN SONRASINDA AİLE HEKİMLİĞİ HİZMET SÖZLEŞMELERİNİN DAMGA VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

6111 sayılı yasa ile sözleşmeli personel ile yapılan hizmet sözleşmeleri damga vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, Sağlık Bakanlığı ile hizmet sözleşmesi düzenleyen aile hekimleri ve aile sağlığı elemanlarının söz konusu düzenlemede yer alan sözleşmeli personel olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği tam olarak anlaşılammıştır.

6111 sayılı Kanunla, damga verginden istisna edilen kağıtların sayıldığı 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "V-Kurumlarla ilgili kağıtlar" başlıklı bölümüne eklenen (25) numaralı fıkra ile, Kanunun yürürlük tarihinden itibaren kamu kurum ve kuruluşlarının merkez ve taşra teşkilatı ile döner sermaye işletmelerinin kadrolarında ve sözleşmeli personel pozisyonlarında istihdam edilen sözleşmeli personel ile yapılan hizmet sözleşmeleri damga vergisinden istisna edilmiştir.

Bu kapsamda genel olarak, kamu kurum ve kuruluşlarının merkez ve taşra teşkilatları ile döner sermaye işletmelerinde sözleşmeli personel statüsünde veya ilgili mevzuat uyarınca kamu idarelerinde kadroları karşılık gösterilerek çalıştırılan, mali ve sosyal hakları kamu idarelerinin ilgili yıl bütçelerinde yer alan "sözleşmeli personel" ekonomik kodunu içeren tertiplerden ödenen personel ile yapılan hizmet sözleşmeleri damga vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, 24.11.2004 tarih ve 5258 sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanununun 3 üncü maddesi gereğince kamu görevlisi olmayan uzman tabip, tabip ve aile sağlığı elemanlarının sözleşme yapılarak aile hekimliği uygulamalarını yürütmek üzere çalıştırılabilmeleri için Maliye Bakanlığınca uygun görüş verilmesi gerekmektedir. Bunun dışında, söz konusu personel için Maliye Bakanlığınca ayrıca pozisyon vizesi yapılmamakta, sözleşme yapılarak aile hekimliği uygulamalarını yürütenlere yapılan her türlü ödemeler hizmet alımı şeklinde Sağlık Bakanlığının ilgili yıl bütçesinden karşılanmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, aile hekimleri ve aile sağlığı elemanları 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun V/25 numaralı fıkrasında sayılan "sözleşmeli personel" kapsamında değerlendirilmediğinden, söz konusu personelin Sağlık Bakanlığı ile yaptığı hizmet sözleşmeleri ücret toplamı ve sözleşme süresi esas alınarak bulunacak matrah üzerinden damga vergisine tabi olacaktır.

4. AİLE HEKİMLİĞİ HİZMET SÖZLEŞMELERİNİN DAMGA VERGİSİ NASIL ÖDENECEKTİR?

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı belirtilmiştir.

Buna göre, 5018 sayılı Kanunda genel bütçeli idareler arasında sayılan Sağlık Bakanlığı, 488 sayılı

Kanuna göre resmi dairedir. Ayrıca, genel bütçeli idarelerin taraf olduğu kağıtlarda damga vergisinin ne şekilde ödeneceğine ilişkin 44 No.lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, resmi daire olan Sağlık Bakanlığı ile aile hekimleri ve aile sağlığı elemanları arasında düzenlenen hizmet sözleşmelerine ilişkin damga vergisinin, nüsha sayısı da göz önünde bulundurulmak suretiyle, sözleşme düzenlenmeden önce peşin olarak kişiler tarafından Sağlık Bakanlığına hizmet veren saymanlığa ya da anılan personelin gelir vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine makbuz mukabili ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu sözleşmelere ait damga vergisinin süresinde ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde, verginin ödenmesi bakımından, sözleşmeyi imzalayan her iki tarafında (Sağlık Bakanlığı ve aile hekimi ya da aile sağlığı elemanları) müteselsil sorumluluğu bulunacaktır.

5. SONUÇ

Aile hekimleri ve aile sağlığı elemanları 5258 sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun çerçevesinde kamu görevlisi olarak kabul edilmediğinden, bu personel 6111 sayılı Kanunla 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun V-Kurumlarla ilgili kağıtlar" başlıklı bölümüne eklenen (25) numaralı fıkrası kapsamında "sözleşmeli personel" olarak değerlendirilmemiştir. Bu nedenle söz konusu personelin Sağlık Bakanlığı ile yaptığı hizmet sözleşmeleri 6111 sayılı Kanun öncesinde olduğu gibi damga vergisine konu teşkil etmeye devam edecektir.



A İ L E H E K İ M L İ Ğ İ



TÜRKİYE’NİN AVRUPA BİRLİĞİ’NE KATILIM MÜZAKERE SÜRECİ

Esra FER
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

1. GİRİŞ

Türkiye, Avrupa Ekonomik Topluluğuna (AET) katılmak için ilk başvurusunu 31 Temmuz 1959’da yapmış ve Türkiye ile AET arasında bir ortaklık anlaşması olan Ankara Anlaşması 12 Eylül 1963’te imzalanarak 1 Aralık 1964’te yürürlüğe girmiştir. Anlaşma hazırlık dönemi, geçiş dönemi ve son dönem olmak üzere üç aşamada tamamlanması beklenen bir entegrasyon modeli öngörmüştür. Gümrük Birliği’nin kurulmasına dair 1/95 Ortaklık Konseyi Kararı (OKK) ile son döneme girilmiş bulunmaktadır. Türkiye’nin 1959 yılında AET’ye katılım başvurusu ile başlayan Avrupa Birliği (AB) yolunda Türkiye’ye 1999 yılında aday ülke statüsünün verilmesi ve 2005 yılında Türkiye ile tam üyelik müzakerelerine başlama kararının alınması Türkiye-AB ilişkileri açısından bir dönüm noktasıdır.

Bu çalışmada da, Türkiye’nin AB’ye katılım müzakere süreci genel olarak incelenerek, katılım müzakere sürecinde ülkemizin nihai durumu değerlendirilecektir.

2. KATILIM MÜZAKERE SÜRECİ

1999 yılında düzenlenen Helsinki Hükümet ve Devlet Başkanları zirvesinde Türkiye’ye aday ülke statüsünün verilmesinin ardından, Türkiye 2000-2005

yılları arasında gerçekleştirdiği reformlarla Kopenhag Kriterlerinin karşılanması konusunda yol almıştır. Bu nedenle, AB Devlet ve Hükümet Başkanlarının 17 Aralık 2004 tarihinde aldıkları karara dayanarak 3 Ekim 2005 tarihinde düzenlenen Hükümetlerarası Konferans’ta Türkiye ile müzakerelerin başlamasına karar verilmiştir. Konferansta aynı zamanda AB ile Türkiye arasında yürütülecek müzakerelerin hangi usul ve esaslar çerçevesinde yürütüleceğini düzenleyen *Müzakere Çerçeve Belgesi* de kabul edilmiştir.

Katılım müzakereleri, aday ülkenin ne kadar zaman içinde ve hangi şekilde AB Müktesebatını kendi mevzuatına aktararak yürürlüğe koyacağını belirlediği bir süreçtir. Söz konusu süreç, tarama ve fiili müzakereler olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır.

Tarama, AB Müktesebatı ile aday ülke mevzuatı arasındaki farklılıkların belirlendiği bir süreçtir. AB Müktesebatı “acquis” olarak da adlandırılan toplam 35 fasıldan meydana gelmektedir. Tarama sürecine konu olan bu fasıllar aşağıda yer almaktadır.

1. Malların serbest dolaşımı
2. İşçilerin serbest dolaşımı
3. İş kurma hakkı ve hizmet sunumu serbestisi

4. Sermayenin serbest dolaşımı
5. Kamu ihaleleri
6. Şirketler hukuku
7. Fikri mülkiyet hukuku
8. Rekabet politikası
9. Mali hizmetler
10. Bilgi toplumu ve medya
11. Tarım ve kırsal kalkınma
12. Gıda güvenliği, hayvan ve bitki sağlığı politikası
13. Balıkçılık
14. Ulaştırma politikası
15. Enerji
16. Vergilendirme
17. Ekonomik ve parasal politika
18. İstatistik
19. Sosyal politika ve istihdam
20. Girişimcilik ve sanayi politikası
21. Trans-Avrupa ağları
22. Bölgesel politika ve yapısal araçların koordinasyonu
23. Yargı ve temel haklar
24. Adalet, özgürlük ve güvenlik
25. Bilim ve araştırma
26. Eğitim ve kültür
27. Çevre
28. Tüketici ve sağlığın korunması
29. Gümrük birliği
30. Dış ilişkiler
31. Dış politika, güvenlik ve savunma politikası
32. Mali kontrol

33. Mali ve bütçesel hükümler

34. Kurumlar

35. Diğer hususlar

Tarama süreci tanıtıcı tarama ve ayrıntılı tarama olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır.

Tanıtıcı tarama: Komisyon uzmanları tarafından ilgili AB mevzuatı hakkında aday ülkeye bilgi verilen toplantılardır. Bu çerçevede, Türkiye tanıtıcı tarama toplantılarında, Komisyon tarafından 35 fasıl kapsamında AB Müktesebatı hakkında bilgi verilmektedir.

Ayrıntılı tarama: Aday ülkenin, mevzuatını ve uygulamalarını anlattığı toplantılardır. Aday ülke AB Müktesebatı ile uyumlu ve farklı yönlerini ortaya koyar, farklılıkları gidermeye yönelik teknik planlamaları hakkında genel bilgi verir. Bu çerçevede, Türkiye ayrıntılı tarama toplantısı; İzleme Yönlendirme Komitesinin ve fasılla ilgili kamu kurumlarının

temsilcilerinin katılımıyla gerçekleştirilmektedir. İzleme Yönlendirme Komitesi; Devlet Planlama Teşkilatı, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, Dışişleri Bakanlığı, Başbakanlık ve AB nezdindeki Daimi Temsilciliğimizin yetkililerinden oluşmaktadır. Ayrıca gerekli koordinasyonun sağlanması için Başmüzakereci belirlenmiştir.

Ayrıntılı tarama toplantılarında; fasılla ilgili geçiş dönemi ya da derogasyon talep edilip edilmeyeceğine de açıklık getirilmesi gerekmektedir.

Tarama sonu raporu: Taraması biten her bir fasıl için Komisyon tarafından hazırlanan bir rapordur. İlgili fasılda aday ülkenin durumunun ne olduğunun

analizini yapar ve faslın açılmasına ya da açılmamasına karar verir. Komisyonun kararı faslın açılması yönünde ise, açılış kriterlerine raporun sonuç kısmında yer verilir. Konseyin Genişleme Grubuna, daha sonra AB nezdindeki Daimi Temsilcilerinden oluşan COREPER'e gönderilen raporun kabulü AB Bakanlar Konseyinde oybirliği usulüne göre yapılır.

Raporun kabulünün ardından açılmasına karar verilen fasıllar düzenlenen Hükümetlerarası Konferansta ilan edilir. Hükümetlerarası Konferans üye ve aday ülkelerin Dışişleri Bakanlarından oluşan müzakerelerin resmi platformudur.

Söz konusu tarama sonu raporunda faslın açılmasına yönelik olarak açılış kriteri belirtilmiş ise müzakerelerin başlaması için

aday ülkeden beklenen açılış kriterinin yerine getirilmesidir. Açılış kriterleriyle ilgili kurum tarafından hazırlanan belgelerin Komisyona gönderilmesinin ardından, Komisyon tarafından açılış kriterlerinin yerine getirildiğine yönelik olarak Komisyon Değerlendirme Raporu hazırlanır. Söz konusu rapor AB Konseyinde COREPER tarafından değerlendirilip, oybirliği ile karara varılır. Müzakere Pozisyon Belgesini sunmaya davet eden dönem başkanlığı mektubunun ardından aday ülke tarafından Müzakere Pozisyon Belgesi ile ilgili çalışmalara başlanmaktadır.

Müzakere Pozisyon Belgesi: ABGS koordinasyonunda çalışmaları sürdürülen ve müzakere fasılları kapsamında uyum ve uygulama yükümlülüğü bulunan kurumların katkıları ile hazırlanan, hazırlanma sürecinde konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin görüşlerini de içermesi beklenen

bir belgedir. Belgede ülkemizin, AB Müktesebatına uyumda geldiği noktaya, müktesebatın uygulanması için gereken kurumsal yapıya ve eğer gerekiyorsa geçiş dönemi ve derogasyon talebine yer verilir. Komisyon ile çok sıkı görüş alışverişiyle son halini alan belge ilgili Bakanlar tarafından onaylandıktan sonra Komisyona incelenmesi için gönderilir.

Ortak Pozisyon Belgesi: Türkiye'nin Müzakere Pozisyonuna karşılık AB tarafından hazırlanan ve AB'nin kendi tutumunu gösteren bir belgedir. Komisyon, ülkemiz tarafından hazırlanan Müzakere Pozisyon Belgesini

inceledikten sonra Ortak Pozisyon Belgesini hazırlar. Söz konusu belge önce AB Bakanlar Konseyi Genişleme Grubunda daha sonra COREPER' de gözden geçirilir, son hali verildikten sonra AB Bakanlar Konseyine sunulur. Pozisyon Belgesi aday ülke tarafından cevaplanması beklenen soruları içermektedir. Konseyde üye ülkelerin belge üzerinde bir uzlaşma sağlaması son derece güç ve zaman alan bir süreçtir. Son halini alan belgenin AB Bakanlar Konseyinde oybirliği ile kabul edilmesinden sonra müzakereler fiili olarak başlamaktadır.

Müzakereye açılan fasıl, aday ülkenin taahhütlerini yerine getirmesi ve mevzuat uyumunu sağlaması neticesinde geçici olarak kapatılır. Geçici olarak kapatılan fasıllar, uygulamada bir eksiklik tespit edilmesi ve taahhütlerin yerine getirilmemesi durumunda tekrar açılabilir.

Katılım Antlaşması: Müzakerelerin tümünün her iki tarafı da tatmin edecek bir şekilde tamamlanmasıyla müzakerelerin sona erer ve Komisyon tarafından taslak Katılım Antlaşması hazırlanır. Konseyin,

Komisyondun ve Parlamentonun onayını aldıktan sonra aday ülke ve üye ülke temsilcileri tarafından Antlaşma imzalanır. Söz konusu Antlaşmanın üye ve aday ülkenin Anayasasında belirtilen usullere göre onaylanmasının ardından, aday ülke üye ülke sıfatını kazanmaktadır.

3. TÜRKİYE’NİN MÜZAKERE SÜRECİNDEKİ NİHAİ DURUMU

Türkiye’nin katılım müzakere sürecindeki durumuna bakacak olursak, Türkiye için Tarama Sürecinin ilk aşaması olan tarama toplantıları 20 Ekim 2005 tarihinde yapılan Bilim ve Araştırma faslı tanıtıcı tarama toplantısı ile başlamış ve 13 Ekim 2006 tarihinde yapılan Yargı ve Temel Haklar faslı ayrıntılı tarama toplantısı ile de sona ermiş olup, 33 Faslın tanıtıcı ve ayrıntılı tarama toplantıları tamamlanmıştır. Türkiye’ye resmi olarak 23 Tarama Sonu Raporu iletilmiştir. AB Müktesebatının 35 faslından 13 faslı müzakereye açılmıştır. Müzakereye açılan fasıllar aşağıda yer almaktadır.

- Bilim ve Araştırma
- Sermayenin serbest Dolaşımı
- Şirketler Hukuku
- Fikri Mülkiyet Hukuku
- Bilgi Toplumu ve Medya
- Vergilendirme
- İstatistik
- İşletme ve sanayi Politikası
- Trans – Avrupa Ağları
- Tüketicinin ve sağlığın Korunması

- Mali Kontrol
- Çevre
- Gıda Güvenliği, Veterinerlik ve Bitki Sağlığı

Söz konusu fasıllardan yalnızca “Bilim ve Araştırma” faslı geçici olarak kapanmıştır.

Öte yandan, Avrupa Komisyonu’nun 29 Kasım 2006 tarihli tavsiye kararına istinaden AB Dışışleri Bakanları’nın 11 Aralık 2006 Tarihli Kararı ile Ek Protokolün (Kıbrıs Şartının) tam olarak uygulanması şartına bağlı olarak 8 faslın müzakereleri askıya alınmıştır. Müzakereleri askıya alınan fasıllar aşağıda yer almaktadır.

- Malların Serbest Dolaşımı
- Gümrük Birliği
- Balıkçılık
- Ulaştırma
- Mali Hizmetler
- İş Kurma Hakkı ve Hizmet Sunma Serbestisi
- Tarım ve Kırsal Kalkınma
- Dış İlişkiler

4. TÜRKİYE’NİN KATILIM SÜRECİNE YÖNELİK AB STRATEJİSİ

Türkiye’nin katılım müzakerelerine önümüzdeki dönemde daha fazla ivme kazandırılması ve kamuoyunun bilgilendirilerek farkındalığının ve desteğinin artırılması amacıyla “Avrupa Birliği Stratejisi” ABGS tarafından hazırlanarak 4 Ocak 2010 tarihinde Bakanlar Kuruluna sunulmuştur. Avrupa Birliği Stratejisi müzakere sürecine dört platformda bütüncül bir yaklaşım getirmeyi hedeflemiştir. Bu

platformlar aşağıda yer almaktadır.

Birinci Platform, resmi müzakere sürecidir. Bu platformda; müzakerelere açılabilmesi muhtemel fasıllarla ilgili çalışmalar, müzakere pozisyon belgelerinin hazırlanması, mevcut tikanlıkların aşılmasına yönelik kurumlar arası çalışmaların koordinasyonu; açılmış fasıllardaki taahhütlerimizin ve strateji belgelerindeki unsurların yerine getirilmesi; açılmış fasıllarda mevcut kapanış kriterleri ile ilgili taahhütlerin yerine getirilmesi yer almaktadır.

İkinci Platform, fasılların açılıp açılmadığına, askıya alındığına veya bloke edildiğine bakılmaksızın Türkiye'nin kendi öncelikleri, takvimi ve zamanlaması doğrultusunda daha önce ortaya koyduğu Müktesebata Uyum Programı hedeflerinin canlandırılması ve Katılım Ortaklığı Belgesi paralelinde hazırlanan Ulusal Program önceliklerinin gündemde tutulması hedeflenmektedir.

Üçüncü Platform, gerek ülkemizin demokratikleşmesi gerek katılım süreci açısından belirleyici olan siyasi kriterlerle ilgilidir.

Dördüncü Platform ise, diğer üç platformu destekleyecek iletişim stratejisidir.

Bu çalışmada, Türkiye'nin AB'ye katılım müzakere süreci genel olarak incelenerek, tam üyelik müzakerelerine başlama kararının verildiği 3 Ekim 2005 tarihinden günümüze katılım müzakere sürecinin aşamaları

ve Türkiye'nin müzakere sürecindeki nihai durumu hakkında bilgi verilmiştir.

Türkiye'nin katılım müzakere sürecinde konumu, AB Müktesebatının 35 faslından 13 faslın müzakereye açılmış olması, bu fasıllardan yalnızca "Bilim ve Araştırma" faslının geçici olarak kapanmış bulunmasıdır. Diğer taraftan 8 faslın müzakereleri ise Ek Protokolün tam olarak uygulanması şartına bağlı olarak askıya alınmıştır.

Ancak, bütüncül bir yaklaşım ile katılım müzakerelerine daha fazla ivme kazandırılması ve kamuoyunun bilgilendirilerek farkındalığının ve desteğinin artırılması amacıyla hazırlanan Avrupa Birliği Stratejisi yanında sivil toplumla diyalogun güçlendirilmesi yönündeki çalışmalar, Türkiye'nin AB'ye katılım müzakere sürecinde olumlu katkı sağlayacaktır.





TRANSFER FİYATLANDIRMASI RİSKLERİNİ AZALTMANIN YOLU: PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

Şerife DOĞAN
Gelir İdaresi Başkanlığı Şube Müdürü

1. GİRİŞ

OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde de önerilen ve birçok gelişmiş ülkenin vergi sisteminde yer alan "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Uygulaması" (advance pricing arrangements ya da advance pricing agreements) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinin beş numaralı fıkrasında "*İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dâhilinde kesinlik taşır.*" hükmü ile vergi mevzuatımıza girmiş bulunmaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 2007/12888 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar"ın birinci bölümünde, ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespit edilmesinde belli bir süre için uygulanacak yöntemin mükellef ile İdare tarafından anlaşarak belirlenmesi olarak tanımlanırken, OECD'nin adı geçen Rehberinde de kontrol edilen işlemlere ilişkin, söz konusu işlemler için sabit bir dönemde transfer fiyatının tespiti amacıyla uygun bir dizi kriteri (örneğin yöntem, emsaller, uygun düzeltmeler, kritik varsayımlar) belirleyen anlaşmalar olarak tanımlanmıştır.

Türkiye'de yaygın bilinirliğe sahip olmamasına rağmen, söz konusu mevzuat çerçevesinde ilk olarak

bir mükellef ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında 15 Temmuz 2011 tarihinde imzalanan "Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması"nın özellikle yurt dışı ilişkili kişilerle işlem yapan mükellefler arasında yankı uyandırdığı görülmektedir.

Daha önceki yazılarımızda da yer verilmesine rağmen 15 Temmuz 2011 tarihinde ilk defa bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının imzalanmış olması nedeniyle, bu yazımızda kısaca peşin fiyatlandırma anlaşmalarının türlerine, anlaşma sürecine ve içeriğine yer verildikten sonra anlaşma başvurusu ve neticesinin mükellefe sağlayacağı yararları değinilecektir.

2. YASAL DÜZENLEMELER

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile mükellefin ilişkili taraflarla yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığına başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiştir. Uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellef, Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilecektir. 2007/12888 sayılı Karar gereğince, bu uygulama için mükellefin öncelikle Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına gerekli bilgi ve belgelerle birlikte başvurması gerekmektedir.

Anılan Karar gereğince, peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına yurt dışında bulunan ilişkili kişileri ile işlemleri olan kurumlar vergisi mükellefleri girmekte olup yurt içindeki ilişkili kişileri ile işlemleri olan kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükelleflerinin peşin fiyatlandırması anlaşmalarına başvurmaları mümkün değildir.

Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri, yine kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

Mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanması durumunda, anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin uygulanacak yöntem üç yılı aşmamak üzere anlaşma ile belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacaktır.

2.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Türleri

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının tek taraflı, iki taraflı ve çok taraflı olması mümkündür. Ancak mükellefin bu durumu mutlaka anlaşma başvurusu sırasında belirtmesi gerekmektedir.

Yine OECD'nin adı geçen Rehberinde, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının tek bir vergi idaresini ve mükellefi kapsayacak şekilde tek taraflı veya iki ya da daha fazla vergi idaresini kapsayacak şekilde çok taraflı olabileceği belirtilmiştir.

Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntem konusunda, sadece mükellef ile İdare arasında yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmasını; iki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması, iki ayrı ülkedeki vergi idaresi ve bu iki ayrı ülkedeki ilişkili iki mükellef arasında yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmasını; çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması ise ikiden fazla vergi idaresi ve bu ülkelerde bulunan ikiden fazla ilişkili mükellef arasında yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmasını ifade etmektedir.

2.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Anlaşma Süreci

Mükellef peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda tüm ilişkili kişi işlemlerini anlaşmanın kapsamına dâhil etmek zorunda değildir. Başka bir deyişle başvurunun kapsamını belirleme hususu tamamen mükellefin inisiyatifindedir. Mükellef yurt dışı ilişkili kişi işlemlerinin tamamı veya sadece biri için anlaşma başvurusunda bulunabilecektir. Örneğin, Türkiye'de yerleşik tam mükellef (A) Kurumu ilişkili kişisi Almanya'da yerleşik (B) Kurumundan (B) markalı ürünleri ithal edip Türkiye'de satış, pazarlama ve dağıtımını yapmakta, grup içi hizmet almakta ve aynı zamanda kullandığı ticari markaya ilişkin olarak royalty ödemektedir. Bu durumda, mükellef (A) Kurumu, (B) Kurumu ile yapmış olduğu işlemlerden sadece royalty ödemesine veya hem royalty hem de grup içi hizmet alımına ilişkin uygulayacağı yöntem konusunda İdareye anlaşma başvurusunda bulunabilecektir.

<p>I. Başvuru Harcının Yatırılması: İlgili yıl için belirlenen harç tutarı mükellef tarafından bağlı olduğu vergi dairesine yatırılır.</p>	<p>II. Yazılı Başvuru: Mükellef, uygun transfer fiyatlandırması yönteminin İdarece tespit edilebilmesi için yazılı başvurusunun yanında istenilen belge ve bilgileri de başvuru aşamasında İdareye sunar.</p>
<p>III. Ön Değerlendirme: Yapılan başvuru, sunulan bilgi ve belgelerle birlikte İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulur. İdare, bu aşamada mükellefin yaptığı başvuruda yer alan bilgi ve belgeler üzerinden, peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını, ne tür bilgilere ihtiyaç olduğunu tespit etmek amacıyla bir ön değerlendirmede bulunur. Bu süreçte, belge ve bilgilerden eksik olanlar İdarece mükellefe tamamlattırılır.</p>	<p>IV. Analiz ve Karşılıklı Görüşme: Gerekli bilgi ve belgeler tamamlandıktan sonra, karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltmelerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların seçim ve değerlendirilmesi yapılır. Bu seçim ve değerlendirmeler karşılıklı olarak mükellef ve İdare arasında müzakere edilir.</p>
<p>V. Anlaşmanın Kabulü veya Reddi: İdare analiz ve görüşmeler sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir.</p>	<p>VI. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının İmzalanması: İdarenin mükellefin başvurusunu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.</p>

2.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının İçeriği

Anlaşma metninin madde başlıkları genel olarak aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- Anlaşmanın tarafları,
- Tanımlar,
- Mükellef ve ilişkili kişi/kişilere ilişkin genel hususlar,
- Anlaşma kapsamındaki işlemler,
- Uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemi,
- Anlaşma süresi,
- Kritik varsayımlar,
- Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık rapor ve belgelendirme,
- Anlaşmanın yenilenmesi,
- Anlaşmanın revize edilmesi,
- Anlaşmanın iptali,

- Diğer hususlar,
- Bildirimler ve
- Ekler.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları açısından en önemli konulardan biri kritik varsayımlardır. Kritik varsayımlar, anlaşma kapsamındaki işlemlerin gerçekleşeceği dönemde ortaya çıkabilecek ve anlaşmanın geçerliliği ile anlaşmada belirlenen yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ilişkin varsayımları ifade etmektedir. Söz konusu kritik varsayımlar, faaliyetlere ilişkin varsayımlar, finansal varsayımlar, muhasebeye ilişkin varsayımlar, iktisadi varsayımlar, yasal varsayımlar ve mükellefe özgü diğer kritik varsayımlardan oluşmaktadır.

2.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Sağlayacağı Yararlar

OECD'nin adı geçen Rehberinde peşin fiyatlandırma anlaşmalarının sağladığı avantajlar sayılmış olup bu avantajlardan özellikle mükelleflere sağlanan avantajlar aşağıda sıralanmıştır:

-Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ilgili mükellefe, belli bir süre için anlaşma kapsamında yer alan transfer fiyatlandırması uygulamaları üzerinde uygulanacak olan vergisel işlemler konusunda kesin bir bilgi sağlayabilmektedir.

-Mükelleflere uzlaşmaya dayalı ortamda karşılıklı görüş ve işbirliğinde bulunabilme imkanı sağlamaktadır. Uzlaşmacı bir ortam, anlaşmazlıklardan kaynaklanan bir ortama kıyasla mevcut verilerin ve bilgilerin daha tarafsız bir biçimde incelenmesi ile sonuçlanabilecektir.

-İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ilgili tüm ülkelerin katılımı sağlandığından, çifte vergilendirme olasılığını büyük ölçüde azaltacak veya tamamen ortadan kaldıracaktır. Bu anlaşmalar aynı zamanda karşılıklı mutabakat için gerekli zamanı azaltacağından karşılıklı mutabakat sürecinin daha etkin biçimde işlenmesini sağlayacaktır.

-Bu anlaşmalar sunduğu kesinlikten dolayı mükelleflerin, kendi vergi yükümlülükleri üzerinde daha gerçekçi tahminlerde bulunmaları ve böylece, yatırım için uygun bir vergisel ortamın yaratılabilmesi mümkün olmaktadır.

-Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükellefler ve vergi idaresi için transfer fiyatlamasına ilişkin sorunların azalması ve oldukça uzun sürebilecek

ve maliyetli olabilecek vergi incelemelerini önlemek gibi bir amacı da gütmektedir.

-Yine bu anlaşmalar, global ticaret ve ilgili vergisel konular gibi üst düzeyde teknik ve gerçek verilere dayanan koşullar üzerinde bilgi ve anlayış elde edilmesine yardımcı olur. Bu çerçevede işbirliğine dayalı bir ortamda sektöre ilişkin verilere ve fiyatlama yöntemlerinin analizlerine erişimleri mümkün olacaktır.

3. SONUÇ

5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere, peşin fiyatlandırma anlaşması uygulamasının en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesi olarak belirtilmekle birlikte mükellef açısından asıl yarar, İdare ile karşılıklı görüş alış verişinde bulunmak suretiyle işbirliği ve güven ilişkisi içinde çözüme ulaşmaktır. Bu çerçevede, transfer fiyatlandırması nedeniyle karşılaşılan sorunlar daha kısa yoldan çözüme ulaşacaktır.

Sayılan yararlar göz önüne alınarak özellikle transfer fiyatlandırması risklerinden korunmak için peşin fiyatlandırma anlaşmaları uygulamasının önümüzdeki günlerde daha sık uygulama alanı bulması beklenmektedir.





İTHALATTA KKDF KESİNTİSİ VE İTHALAT BEDELİNİN YURT DIŞINA TRANSFERİ

Ahmet COŞKUN
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

1. GİRİŞ

İktisadi hayatın bir parçası olan ithalat ve ihracat işlemleri Türkiye’de yerleşik kişilerce ilgili mevzuat kapsamında serbestçe yapılabilmektedir.

İthalat bedelleri, ithalatçı ile ihracatçı arasındaki sözleşmeye ve uluslararası kurallar ile bankacılık teamüllerine göre bankalar aracılığıyla konvertibl döviz (ABD doları, Avustralya doları, Danimarka kronu, Euro, İngiliz sterlini, İsveç kronu, İsviçre frangı, Japon yeni, Kanada doları, Kuveyt dinarı, Norveç kronu, Suudi Arabistan riyali) veya TL olarak ödenebilmektedir.^[1]

Bu yazıda, ithalat bedellerinin yurt dışına transferi ve bu transferlerde kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintisi işlenmektedir.

2. İTHALATTA KKDF MEVZUATI

12.05.1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Kararnameye ilişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında 6 Sıra Nolu Tebliğin 2 nci maddesi uyarınca; kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalat işlemleri % 6 oranında kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisine tabi tutulmakta, ancak peşin ödeme şekillerine göre yapılan ithalat işlemleri üzerinden fon kesintisi yapılmamaktadır.

Ödeme şekli “peşin” olarak belirtilen ithalat işlemlerinde, mal bedelinin gümrük mevzuatında tanımlanan gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce transfer edildiğinin tevsik edilmesi şartıyla fon kesintisi yapılmamakta, mal bedelinin bu tarihten sonra transfer edilmesi halinde ise ithalatçı kredilendirilmiş olacağından kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi yapılmamaktadır.

Ayrıca, 12.05.1988 tarih ve 88/12944 sayılı Karar ile fon kesintilerinin yatırılmasından kredi kullanan, krediyi kullandıran veya kullanılmasına aracılık eden ve vadeli ithalatta tahsilatı yapan bankalar, finansman şirketleri ve gümrük idareleri sorumlu tutulmuştur.

Fon kesintilerinin süresinde yatırılmasından, kredi kullanan, krediyi kullandıran veya kullanılmasına aracılık eden ve kredili ithalatta tahsilatı yapan bankalar, finansman şirketleri ve gümrük idareleri sorumlu olup, fon kesintilerinin bankalar ve finansman şirketlerince süresinde yatırılmaması halinde yatırılmayan kısmın, fon lehine tahakkuk ettirilecek cezai faiz ile birlikte tahsil edilmesi gerekmektedir.

3. İTHALATTA MERKEZ BANKASI MEVZUATI

T.C. Merkez Bankasının, 05.08.1996 tarih ve 96/2 sayılı Talimatınının 1. bölümünde, ithalat işleminin akreditif, peşin ödeme, vesaik mukabili, bağlı muamele ödeme şeklinde yapılması halinde gümrük idarelerinin ödeme şekline göre, Döviz Satım Belgesi, Türk Parası Transfer Belgesi, Bağlı Muamele İzin Belgesi, ithalat bedelinin döviz tevdiat hesabından ödendiğine dair bankaca verilmiş bir yazının varlığını arayacakları, ilgili Döviz Satım Belgesi ve Türk Parası Transfer Belgesinde veya bankaca ithalat bedelinin döviz tevdiat hesabından ödendiğine dair yazıda, döviz satışının veya transferin ilgili olduğu ithalatın ödeme şeklinin belirtilmesi gerektiği, malların gümrükten çekilebilmesi için mutlaka gümrük idarelerine kaynak kullanımını destekleme fonu alındı makbuzu veya ödemeyi tevsik edici belgelerden birinin ibrazının zorunlu olduğu ifade edilmiştir.

Merkez Bankasının 22.04.1998 tarih ve 98/1 sayılı Genelgesinde, vesaik mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalat işlemlerinde, ithalat bedelinin Türk

Lirası olarak bankaya yatırılarak veya firmaların döviz tevdiat hesabından ödenerek, döviz satım belgesi veya Türk Parası Transfer Belgesi düzenlendiği veya ilgili Gümrük İdaresine ibraz edilmek üzere, ödemenin ithalatçının döviz tevdiat hesabından yapıldığına dair yazı verildiği, ancak muhabir bankaya ihracatçıya ödeme yapılması için gönderilmesi gereken ödeme emrinin uluslararası teamülleri (2 iş gününü) aşan daha sonraki bir tarihte gönderildiği, ya da muhabir bankaya ödeme emrinin daha sonraki bir tarihi taşıyan (2 iş gününden daha sonraki) valör ile gönderildiği hallerde, söz konusu ithalatların mal mukabili olarak kabul edilerek fon kesintisine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Genelgede, bu tür işlemlerde fon kesintisi yapılmaksızın malların gümrükten çekilmesini önlemek için, döviz satım veya Türk parası transfer belgesini düzenleyen bankalarca, hangi ithalatla ilgili olduğu da belirtilerek, ilgili Gümrük İdaresine, döviz satım veya Türk parası transfer belgesi düzenlenmiş olmakla birlikte, yurt dışındaki ihracatçıya ödemenin yapılmadığının fax ile bildirileceği, (ayrıca, daha sonra fax teyidi gönderileceği) ithalat bedelinin döviz tevdiat hesabından ödendiği durumlarda ise, mal bedelinin ithalatçının döviz tevdiat hesabından karşılandığına dair yazının, ihracatçıya ödemenin yapılmasını müteakip düzenleneceği, bu şekilde işlem yapmayan bankaların, o ithalata ilişkin kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisinin yatırılmasından sorumlu tutulacağı belirtilmektedir.

4. YURT DIŞINA TRANSFERLERDE 2 İŞ GÜNÜ VALÖRLE İŞLEM YAPILMASI UYGULAMASI

İthalat bedellerinin ihracatçılara ödenebilmesi için bankalarca ithalat bedelinin ithalatçıdan tahsil edilmesi ve ihracatçıya transfer edilmesi gerekmektedir. Uluslararası piyasalarda döviz alım-satım (arbitraj) işlemlerinde, döviz pozisyonunun ayarlanması, teyit mesajlarının gönderilip karşılıklı mutabakata varılması, ödeme emirlerinin gönderilmesi, muhabir hesaplarının beslenmesi ve takas riskinin azaltılması gibi hususlar için yeterli zaman tanınması amacı ile standart olarak iki iş günü valörle (spot) işlem yapılmaktadır.

Yurt dışı transferin bankacılık teamülleri çerçevesinde en fazla iki iş günü valörüyle yapılması suretiyle mal [1] TCMB'nin 13 Mayıs 2003 tarih ve 2003/YB-

bedelinin ihracatçının kullanımına gecikmeksizin sunulması sağlanmış olmaktadır. **İki (2) iş günü valörlü işlemlerde, işlemin yapıldığı günün hesaplamada dikkate alınmaması ve transferin yapıldığı ülkedeki iş gününün esas alınması gerekmektedir.**

İthalat işlemiyle ilgili olarak KKDF kesintisinden muafiyet sağlanabilmesini teminen mal bedellerinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce ithalatçıdan tahsil edilmesi ve bankaca da bu meblağın en geç 2 iş günü içinde ihracatçının hesabına ödenmesi gerekmektedir.

5. SONUÇ

Kaynak kullanımını destekleme fonu mevzuatında, peşin ithalata ilişkin mal bedelinin bankalar tarafından 2 iş günlük valör süresi içinde ihracatçıya transfer edilmesi yönündeki uygulama, yeni bir uygulama olmayıp, Merkez Bankasının 22.04.1998 tarih ve 98/1 sayılı Genelgesine dayanmakta olup; kaynak kullanımını destekleme fonu ile ilgili yetkinin Başkanlığımıza geçtiği 01.01.2002 tarihinden sonra 2 iş günlük valör süresiyle ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından herhangi bir değişiklik ya da ilave düzenleme yapılmamıştır.

Peşin ödeme yöntemlerinden biri ile yapılan ithalatlarda, banka tarafından 2 iş günlük valör tarihi aşılmış olsa bile, mal bedelinin **gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce** ihracatçıya transfer edilmiş olması halinde kaynak kullanımını destekleme fonu kesintisi ödenmesine gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, ithalatçı tarafından, gümrük beyannamesinin tescil tarihinden önce mal bedeli olarak bankaya yatırılan tutarların, banka tarafından transferin yapıldığı ülkedeki 2 iş günlük süre geçirilerek **gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra** ihracatçıya transfer edilmesi halinde **bankanın sebep olduğu bu gecikme dolayısıyla vadeli hale dönüşen** ithalata ilişkin kaynak kullanımını destekleme fonu ve cezai faizin ödenmesinden **ilgili bankanın** sorumlu tutulması gerekmektedir.

42 sayılı genelgesi.



SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE GİDERLER

Altan YILMAZ
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

1. GİRİŞ

Vergi matrahının doğru olarak tespiti bakımından kazançtan indirilebilecek giderler önem taşımaktadır. Giderler genel olarak Kanun metinlerinde yer almakla birlikte ekonomik yaşamın çeşitliliği nedeniyle farklı gider unsurları mükelleflerin karşısına çıkabilmektedir.

Bu duruma serbest meslek kazançlarında daha yoğun rastlanmaktadır. Çünkü Serbest meslek faaliyeti muhasebeci, doktor, avukat, sanatçı, manken gibi birçok meslek erbabı tarafından yerine getirilmekte ve bu faaliyetin kendine özgü niteliğine göre indirilebilecek giderler de çeşitlilik göstermektedir. Bu bağlamda yapılan giderlerin indirilip indirilemeyeceği konusunda tereddütler yaşanmaktadır. Bu yazıda da serbest meslek kazançlarından indirilebilecek giderler Gelir İdaresi tarafından verilen görüşlerle de desteklenerek ele alınacaktır.

2. SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 5035 sayılı Kanunla değişik 68'inci maddesinde ise serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilecek giderler (10) bent halinde sayılmıştır. Serbest meslek kazançlarından indirimi mümkün olan giderler aşağıda sırasıyla incelenmektedir.

2.1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler

Genel giderler kapsamına; işyeri kirası, aydınlatma, ısıtma (doğalgaz ve elektrik vb.), su, telefon, elektrik giderleri, hizmetli ve işçi ücretleri, kırtasiye giderleri, işle ilgili olmak şartıyla bilgisayar ve internet giderleri,

işyeri ile ilgili normal tamir, bakım ve temizlik harcamaları, işle ilgili şehir içi ulaşım, otoyol gişe

ücreti, posta ve kargo giderleri, mesleki kurslara ödenen giderler, işle ilgili çay-kahve-meşrubat giderleri, işle ilgili veya taşıt alımlarında kullanılan krediler için ödenen kredi faizleri gibi giderler girmektedir.

Mükelleflerce kullanılmakta olan, ancak aboneli başka kişiler adına kayıtlı olan telefon, su, elektrik ve benzeri genel giderlerin ödevlilerin faaliyette buldukları işyerlerine ilişkin olduğunun **kesin delillerle ispatı halinde** bunların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

Serbest meslek erbabının ikametgahın bir kısmının iş yeri olarak kullanması durumunda ise, ikametgah için ödenen kiranın tamamının gider olarak indirilmesi, ısıtma ve aydınlatma gibi giderlerin ise yarısının indirilmesi gerekmektedir. İş yeri kendi mülkü olanlar ise kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabileceklerdir. Bazı durumlarda mükellef eşine ait bir binayı işyeri olarak kullanmakta veya adi ortaklık şeklinde yürütülen serbest meslek faaliyeti ortaklardan birisinin işyerinde yapılmaktadır. Bu durumlarda eşe veya ortağa ödenen kiranın tamamının gider yazılması gerekmektedir.

Mükellefin eşine ait bir binayı hem işyeri hem de ikametgah olarak kullanması durumunda ise ödenen kiranın tamamı gider yazılacak, ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını gider yazabileceklerdir. Eğer kira ödenmiyorsa işyerinin emsal kira bedelinin gider

yazılması gerekir. Aynı zamanda hem işyeri hem de ikametgah olarak kiralanın gayrimenkullerin vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edildiğinden, serbest meslek erbabının mesken olarak kullanmış olduğu

evde, aynı zamanda serbest meslek faaliyetini de sürdürmesi durumunda, bu gayrimenkulün işyeri olarak kabul edilerek ödenen kira bedelinin tamamı üzerinden GVK'nın 94/5'inci maddesine göre gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekir. Mükelleflerin işyerlerinin taşınması ile ilgili olarak ödedikleri hamaliye ve nakliye giderlerinin de hasıllattan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.[1]

Serbest meslek erbabının işyerinde hizmet aktine dayalı olarak eşini veya çocuğunu çalıştırması ve belli bir ücret ödemesi durumunda, söz konusu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi ve ödediği ücretin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.[2] Cep telefonlarına ilişkin haberleşme giderlerinin, cep telefonunun kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip bulunması halinde kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün olup, faturada gösterilen katma değer vergisinin de indirim konusu yapılacağı tabiidir. [3] Ancak, serbest meslek erbabının kendi adına kayıtlı olmayan, bürosunda ücretli olarak çalışan hizmet erbabına ait cep telefonlarına ilişkin haberleşme ücretlerinin (personale alınan hazır kart ücretleri dahil) bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Serbest meslek erbabının yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamede hesaplanan gelir vergisinden mahsup edildikten sonra arta kalan tutarın nakden iadesi için vergi dairesine verilen banka teminat mektubu ile ilgili olarak bankaya ödenen masraf ve faiz giderlerinin finansman gideri olarak kabul edilerek, ödenen faiz ve masrafların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasıllattan indirilmesi mümkün bulunmaktadır.[4]

Faiz giderleri ile ilgili olarak en önemli husus ödenen faizin faaliyetin yürütülmesi ile ilgili bir gider için yapılmasıdır. **Örneğin** bir mali müşavirin işçilerinin ücretleri ve işyerinin genel giderlerini karşılamak üzere kullandığı banka kredisine ilişkin olarak ödemiş olduğu faizin, mesleki kazancın elde edilmesi ve

idame ettirilmesi için ödenen genel giderler kapsamında değerlendirilerek mesleki kazancının tespitinde hasıllattan indirilmesi mümkündür.[5]

Taşıt alımı için çekilen krediler ile ilgili ödenen faizlerle ilgili olarak, Maliye Bakanlığınca verilen bir

görüşte, GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, aynı maddenin 4'üncü bendinde, mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanların serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı belirtilerek, VUK'un 262 ve 269'uncu madde hükümleri ile 163 Seri No.lu VUK Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara değinildikten sonra, aktive kaydedilen taşıtın satın alınması için bankadan alınan taşıt kredisi için ödenen faizlerin, bu iktisadi kıymetlerin envantere dahil edildiği tarihe kadar olan kısmının maliyete eklemesinin zorunlu olduğu, bu tarihten sonra tahakkuk eden kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortismanına tabi tutulması veya doğrudan gider olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesinin mükellefin ihtiyarında olduğu, dolayısıyla envantere dahil olup mesleki faaliyette kullanılan taşıtlar için VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar ile amortismanına tabi iktisadi kıymetin envantere dahil edildikten sonra maliyete intikal ettirilmeyen kredi faizlerinin doğrudan gider olarak serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilebileceği belirtilmiştir.[6]

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak serbest meslek faaliyetine başlamak amacıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine **kimlik ücreti, ruhsat ücreti ve sirküler rapor ücreti** adı altında yapılan ödemeler, Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 1 inci bendine göre gider olarak indirilebilir.[7]



2.2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müşterilerindeki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile 27'nci maddede yazılı giyim giderleri

Çalışanlara işyeri veya müşterilerinde yemek verilmesi halinde bu harcamalar herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden müstesna olup, gider olarak indirim konusu edilebilecektir. İşyerinde yemek hazırlanması şart olmayıp yemeğin hazır olarak lokanta veya diğer yemek şirketlerinden temin edilerek işyeri veya müşterilerinde verilmesi de mümkündür.

Öte yandan, hizmet erbabına civar lokantalar veya yemek verme hizmeti sağlayan yerlerde yemek verilmesi halinde çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2011 yılı için 10,70YTL'sinin gelir vergisinden istisna edilmesi aşan kısmın ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekir. Ancak söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için yemek bedelinin, yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere ödenmesi ve yemek bedeli faturasının işveren adına düzenlenmesi; ayrıca bu faturaya yemek yiyen hizmet erbabının adı ve soyadı ile yemek yediği gün sayısını belirten bir listenin eklenmesi şarttır. Ayrıca, serbest meslek erbabının kendisi, işyerinde çalıştırmış olduğu personel ve gelen misafirlere ikram edilen çay, kahve ve meşrubat giderlerinin de işle ilgili olması nedeniyle serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi gerekir.

Serbest meslek kazancının tespitinde hizmetli ve işçilere Demirbaş olarak verilen giyim eşyası için yapılan harcamalar da gider olarak indirilebilir. Bu harcamalar hizmet erbabı açısından da istisna kapsamındadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için,

hizmet erbabına verilen giyim eşyasının işin icabı olarak verilmesi, işte giyilen ve demirbaş niteliğinde bulunan giyim eşyası olması gerekir. Personele giyim eşyası alınması veya diktirilmesi için kişilere nakden yapılan ödemeler ile personele ayakkabı ve elbise gibi giyim eşyası verilmesi istisna kapsamında değildir. Serbest meslek erbabı tarafından personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası gelir vergisinden istisna olmakla birlikte, kazanç tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. İstisna kapsamında olmayan giyim eşyalarının ise ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğinden, hizmet erbabına ödenen ücret olarak genel giderler

kapsamında indirim konusu yapılacaktır.

Burada bir hususu belirtmekte fayda vardır. Serbest meslek erbabının çalıştırmış olduğu hizmet erbabı için bireysel emeklilik şirketine katkı payı ödemesi durumunda, ödenen tutarın gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir. GVK'nın 40/9'uncu maddesinde ticari kazanç mükelleflerine sağlanan bu gider yazma imkanı serbest meslek erbablarına sağlanmamış ve bu konuda GVK'nın 68'inci maddede bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, serbest meslek erbabının yanında çalışan hizmet erbabı adına ödediği bireysel emeklilik katkı payının, hizmet erbabına sağlanan bir menfaat olarak kabul edilmesi ve bu tutarın GVK'nun 96'ncı maddesine göre brütünün bulunarak ücret matrahına dahil edilip, vergi tevkifatına tabi tutulması gerekir.

2.3. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri

Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla) hasıllattan indirilir. Seyahat ve konaklama giderinin gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için; seyahatin mesleki faaliyetle ilgili ve yapılan işin önem ve genişliği ile orantılı olması, seyahatin süresinin seyahat amacıyla uyumlu olması ve belgeyle tevsiki şarttır. Seyahat harcamaları, yol, konaklama ve ulaşım giderlerini ifade etmektedir. **Örneğin**, bir serbest meslek erbabının hafta sonları ve diğer tatil günlerinde başka şehirde bulunan ailesini ziyaret maksadıyla yapılan seyahatler ile akaryakıt giderlerinin, mesleki faaliyetle ilgili bir gider olmaması nedeniyle serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.[8]

2.4. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş

eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) hasıllattan indirilir. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşların bir yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye

maruz bulunması gerekir. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşın değeri, Vergi Usul Kanununa göre belirlenen amortisman ayırma limitini (2011 yılı için 700 TL) aşmaması durumunda doğrudan gider yazılacaktır. Diğer taraftan, mesleki faaliyette kullanılan ve envantere dahil edilen taşıtlara ilişkin giderler ile Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasıllattan indirilmesi mümkün olup, taşıtların münhasıran işte kullanılma şartı aranmamaktadır.

Serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılacak amortismanlar, mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşlar ile envantere dahil olan taşıtların amortismanları ile sınırlıdır. Mesleki faaliyetle ilgili bulunmayan tesisat ve demirbaşların amortismanları ile envantere dahil olmayan taşıtların amortismanları gider kaydedilemez. Örneğin, bir mühendislik bürosu; çarşaf, bornoz, yatak ve benzer giderlerle, plak, teyp bandı ve kaset gibi giderleri mesleki kazancın tespitinde gider kaydedemez. Buna karşılık işyerinde kullanılan buzdolabı, halı, koltuk takımı ve benzeri kıymetler için amortisman ayrılabilir. [9]

2.5. Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri

Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri hasıllattan indirilir. Örneğin, envantere dahil olan ve işte kullanılan kamyonet cinsi bir araca ait gider ve amortismanların serbest meslek kazancından gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Kiralanan araçlarla ilgili olarak, mesleki faaliyetlerle ilgili işlerde kullanılmak üzere Finansal Kiralama Kanununa göre finansal kiralama yoluyla edinilen araçlara ait giderlerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Dikkat edilmesi gereken husus aracın işte

kullanılabilecek cinsten olmasıdır. Örneğin avukatlık faaliyetinde bulunan bir serbest meslek erbabının kamyonete ait gideri bu taşıtın işte kullanılabilmesinin mümkün olmaması nedeniyle indirebilmesi mümkün değildir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Binek Otomobillerinin Amortismanları ve Giderleri" başlıklı bölümünde, serbest meslek erbabının binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini

hasıllatlarından gider olarak indirebilecekleri, ancak bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisinin gider olarak dikkate alınmayacağı açıklanmıştır. Buna göre, envantere kayıtlı olan ve hem mesleki faaliyetin ifasında hem şahsi işlerde müştereken kullanılan taşıtların, mesleki faaliyetin icrası için yapılan giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Mükelleflerin otomobil ile ilgili kredi faizlerinin ilgili buldukları yılda doğrudan gider mi yazacakları yoksa amortismanına mı tabi tutacakları hususundaki tercihlerini amortismanlar bölümünde belirtildiği üzere başlangıçta yapmaları gerekmektedir. Öte yandan, mükellefin tercihi doğrultusunda maliyete ilave edilmeyen banka kredi faizlerinin genel gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, serbest meslek erbabının envanterine dahil ettiği ve işinde kullandığı taşıtların sigorta giderlerinin indirim konusu yapılmasında, envantere dahil olan binek otomobillerine ait sigorta poliçeleri ile ilgili olarak yapılan sigorta prim ödemelerinin birden fazla vergilendirme dönemini kapsamaması durumunda, sigorta primlerinin ödendiği dönemde tamamının değil, toplam tutar içinde ilgili takvim yılına ait olan kısmın serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması, kalan tutarların ise ilgili yıllarda indirim konusu yapılması gerekmektedir.

2.6. Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller

Mesleki faaliyetle ilgili olarak alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller hasıllattan indirilir. Serbest meslek erbabının mesleği ile ilgili olarak almış olduğu meslek kitapları ve mesleki dergiler bu kapsamdadır. Ancak, günlük gazeteler, siyasi içerikli dergiler gibi mesleki faaliyetle ilgisi bulunmayan gazete ve dergiler için ödenen bedellerin, mesleki yayınlar için ödenen bedeller kapsamında değerlendirilmesi

mümkün bulunmadığından, gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.7. Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri

Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri hasılatтан indirilir. Buna göre, serbest meslek erbabının faaliyetini yapabilmesi için gerekli olan alet, madde ve malzemeler ile faaliyetinin gereği olarak hizmet satın alması durumunda,

yapılan ödemeler indirim konusu yapılacaktır. Ancak, alınan alet ve malzemelerin mesleki faaliyetin ifası için gerekli olması gerekir. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca verilen bir görüşte, filmcilik, reklamcılık ve tiyatro alanında faaliyet gösteren manken, fotomodel, film ve sahne oyuncusu gibi sanatçıların mesleklerini ifa edebilmeleri için gerekli olan kıyafet alımları için yapılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği, ancak estetik ameliyat, diş protez ve spor salonları için yapılan harcamaların gider kabul edilmeyeceği açıklanmıştır.[10] Hizmet alım bedellerinin bu bent hükmüne göre gider yazılmasıyla ilgili olarak Bakanlıkça verilen bir görüşte, mesleğin ifası için alınan eğitim hizmeti (diksiyon kursu) için yapılan ödemelerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün bulunduğu açıklanmıştır.[11]

2.8. Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar

Serbest meslek erbabları mesleki faaliyetlerini yapabilmek için meslek odalarına üye olmak zorundadırlar. Bu meslek odalarına (Tabipler Odası, Mimarlar ve Mühendisler Odası, Barolara, SMMM, YMM Odası gibi) ödenen aidatlar gider olarak indirim konusu yapılabilir.

Kanunda bahsedilen emekli sandıkları ifadesinden kanunla kurulmuş sigorta ve emeklilik kuruluşlarının anlaşılması gerekmekte olup, serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbablarının yasal olarak bağlı oldukları ve prim ve aidat ödemek zorunda oldukları kuruluşlara ödenen primler için herhangi bir tutar sınırlaması bulunmamakta olup, ödenmiş olması şartıyla primlerin tamamı indirim konusu yapılmaktadır. Kanunları gereğince SGK'ya ödenen borçlanma primleri de bu kapsamda indirim konusu yapılabilir.

Ancak, mesleki kazancı dolayısıyla vergiye tabi olan mükellefin isteğe bağlı olarak SGK'ya ödenen sigorta primlerinin gider yazılacağına dair bir hüküm bulunmadığından, söz konusu sigorta primlerinin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.[12] Yine aynı şekilde, kanunla kurulu sosyal güvenlik kurumlarından malullük veya emeklilik aylığı almakta iken 5510 sayılı Kanuna tabi sigortalı bir işte çalışanlardan kesilen 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 30 uncu maddesi gereğince ödenen

“Sosyal Güvenlik Destek Primleri” nin de indiriminin mümkün olduğu düşünülmektedir.

Mesleki teşekküller ile ilgili olarak da Gelir İdaresince verilen bir özeldede, üyesi olunan ve merkezi yurtdışında bulunan omurga cerrahisi üzerine çalışmalar yapan derneğe yapılan aidat ödemeleri ile yılda bir kez talep edilen ek ödemenin, anılan derneğin mesleki teşekkül niteliğinde olmaması nedeniyle indirim olarak dikkate alınmasının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.[13]

Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına yıllık aidat ve giriş aidatı olarak yapılan ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 8 numaralı bendine göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, ödemelere ilişkin makbuzda yer alan TÜRMÖB'a eğitim fonu, TÜRMÖB kampüs inşaat fonu, sosyal yardımlaşma ve dayanışma fonu adı altında yapılan ödemelerin indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.[14]

2.9. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar

Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar hasılatтан indirilir. Örneğin, Belediye Gelirleri Kanununa göre ödenen ilan ve reklam vergileri, mülkiyeti kendisine ait olan işyerleri ile ilgili emlak ve çevre temizlik vergileri bu kapsamdadır.

2.10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar

Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar hasılatтан indirilir. Örneğin, serbest meslek faaliyetinde

kullanılmak üzere kiralanmış işyeri için öngörülen kira tutarının süresinde ödenmemesi nedeniyle, gayrimenkul kiralanma özel şartnamesine dayanarak gecikme zammı oranında ödenen faizin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.[15]Yine, harita mühendisi olarak faaliyette bulunan bir serbest meslek erbabının belediye ile harita ve plan çizmek için sözleşme yapması ve bu işi taahhüt edilen süre içinde tamamlaması durumunda, sözleşmede yer alan hükümlere göre ödeyeceği gecikme cezasının gider olarak indirim

konusu yapılması gerekir.

3. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılamayan Giderler

GVK'nın 68'inci maddesinin son fıkrasında, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, mükellefin şahsi kusurundan ve yasalara aykırı hareketlerinden kaynaklanan para cezaları ve tazminatlar gider olarak kabul edilmez. (Örneğin trafik cezaları, belediyelerce kesilen cezalar gibi.) Aynı fıkra hükmüne göre, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre mükellef adına kesilen vergi ziyai cezası, özel usulsüzlük ve genel usulsüzlük cezaları da gider olarak kabul edilmeyecektir. Ayrıca, GVK'nın matrahtan ve gider unsurlarından indirilemeyecek giderler başlıklı 90'ıncı maddesinde, gelir vergisi ile diğer şahsi vergilerin, her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezalarının, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezaların, gecikme zamları ve faizlerin gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin de vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Ayrıca, serbest meslek kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen bazı giderler aşağıda yer almaktadır;

-Serbest meslek erbabının, herhangi bir surette zayı ettikleri paralar, çalınan mal, ecza ve demirbaş eşya bedelleri,

-Lisan öğrenimi için dil kurslarına yapılan ödemeler

gibi mesleki faaliyetle ilgisi bulunmayan kurslara yapılan ödemeler,

-Günlük gazete ve mesleki faaliyetle ilgili olmayan dergi ve kitap alımları için ödenen tutarlar,

-Personele ait cep telefonu fatura bedelinin (hazır kart bedelleri dahil) ödenmesi için yapılan giderler,

-Serbest meslek erbabının vergi kanunları gereğince vergi dairesine vermek zorunda olduğu beyannameler üzerinden ödemek zorunda olduğu damga vergileri,

-Serbest meslek erbabının işyerinde personeline veya müşterilerine ikram ettiği içki bedelleri,

-Serbest meslek faaliyeti ile ilgisi olmayan seminer ve konferanslar için yapılan yol giderleri, konaklama ve yemek giderleri,

-Serbest meslek erbabının, yanında çalışan hizmet erbabı adına bireysel emeklilik şirketlerine ödediği katkı payları,

-İsteğe bağlı olarak Emekli Sandıklarına ödenen sigorta primleri, gider olarak indirilemez.

4. SONUÇ

Serbest Meslek Kazançlarından indirilebilecek giderler çok çeşitli olup, bu giderlere ilişkin ayrıntılı açıklamaların bulunduğu tek bir hukuki metin bulunmamaktadır. Uygulamaya temelde Gelir İdaresi tarafından verilen özelgelerle yön verilmiş bulunmaktadır. Bu nedenle bu yazıda da olabildiğince farklı özelgeden yararlanılarak serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından indirim konusu yapılabilecek giderler ile indirim konusu olmayan giderler hakkında açıklamalar yapılmıştır.

- [1] Gelir İdaresinin 01.03.2004 tarih ve 8603 sayılı özelgesi.
- [2] Gelir İdaresinin 04/11/2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32-7941-689 sayılı özelgesi.
- [3] Gelir İdaresinin 26/08/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-102-192 sayılı özelgesi.
- [4] Gelir İdaresinin 27.02.2004 tarih ve 8470 sayılı özelgesi.
- [5] Gelir İdaresinin 12/07/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-GVK-2/1661-45 sayılı özelgesi.
- [6] Gelir İdaresinin 07.10.2005 tarih ve 51990 sayılı özelgesi.
- [7] Gelir İdaresinin 08/06/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-65-2-371 sayılı özelgesi.
- [8] Gelir İdaresinin 13/07/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 68-968 sayılı özelgesi.
- [9] R. BIYIK-A. KIRATLI, Gider ve İndirimler, Yaklaşım Yayınları 2001, Ankara, S.532.
- [10] Gelir İdaresinin 31.03.1998 tarih ve 12094 sayılı özelgesi.
- [11] Gelir İdaresinin 15.03.2005 tarih ve 12525 sayılı özelgesi.
- [12] Gelir İdaresinin 27.05.2004 tarih ve 23680 sayılı özelgesi. [13] Gelir İdaresinin 08/09/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[65-11/3]-701sayılı özelgesi.
- [14] Gelir İdaresinin 08/06/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-65-2-371 sayılı özelgesi.
- [15] Gelir İdaresinin 03.07.2003 tarih ve 28466 sayılı özelgesi.





2012 YILI EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

Emrullah TÖREMEN
Gelir İdaresi Başkanlığı Şube Müdürü

1. GİRİŞ

Emlak vergisi bina, arsa ve arazi vergisi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Bu üçlü ayırım emlak vergisine tabi taşınmazların niteliği itibarıyla meydana gelmektedir.

Emlak vergisi uygulamasında, bina sabit inşaatı, arsa belediyece parsellenmiş araziye, arazi ise arsa dışındaki toprak parçasını ifade etmektedir.

Arsa ve arazi niteliğindeki taşınmazların vergi değeri (matrahı), arsa veya arazinin birim değeri ile yüz ölçümünün çarpılmasıyla bulunmaktadır. Arsa veya arazinin birim değeri her dört yılda bir asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değeri adı altında takdir komisyonlarınca belirlenmektedir. Takdirin yapıldığı yıldan sonraki yıllara ait vergi değeri (vergi değerini değiştiren sebepler hariç), bir önceki yıl vergi değerinin aynı yıla ait yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle tespit edilmektedir.

Bina vergi değeri ise, maliyet bedeli ile bu binanın birlikte kullanıldığı arsa veya arsa payının değerinin toplamından oluşmaktadır. Arsa veya arsa payı yukarıda açıklandığı gibi bulunmaktadır. Bina maliyet birim bedeli ise binaların, kullanışı, taşıyıcı sistemi ve kullanılan inşaatın kalitesine göre her yıl belirlenmektedir.

Bina vergi değeri, arsa ve arazi de olduğu gibi vergi değerini değiştiren sebep yoksa takdirin yapıldığı yıldan sonraki yıllarda yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artmaktadır.

Vergi değerini değiştiren sebeplerin varlığı halinde ise arsa veya arazi payı ile bina maliyet bedelleri ayrı ayrı hesaplanarak vergi matrahı bulunmaktadır.

2010-2013 yılları arasında uygulanacak asgari ölçüde

arsa ve arazi birim değerleri 2009 yılında tespit edilmiştir.^[1]

Emlak vergisinde mükellefiyet, dört yılda bir yapılan asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerlerinin yapıldığı yılı takip eden yılda yeniden başlamaktadır. Bu başlangıç mükellefler için sembolik bir başlangıçtır. Zira vergilemede mükelleflerin herhangi bir etkinliği bulunmamaktadır. İlgili belediyeler mükelleflerce önceki yıllarda verilmiş bildirim üzerine yeni belirlenen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri ile bina m² normal inşaat maliyet bedellerini dikkate alarak vergiyi tarh ve tahakkuk ettirmektedirler.

Bu bağlamda, takdirlerin uygulandığı ilk yıl ile daha sonraki yıllara ilişkin emlak vergisinde vergi değerinin hesaplanması farklılık arz etmektedir.

Bu yazımızın konusu 2012 yılında tarh edilecek bina, arsa ve arazi vergilerinin hem taşınmaz türü hem de öteden beri mükellef olanlar ile 2012 yılı itibarıyla mükellef olacakların durumuna ilişkin açıklamalar olacaktır.

2. 2011 YILINA AİT YENİDEN DEĞERLEME ORANININ TESPİTİ

2012 yılına ait vergi ve harç uygulamalarında dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı, Maliye Bakanlığınca % 10,26 (on virgül yirmi altı) olarak tespit edilmiş ve 410 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği^[2] ile de ilan edilmiş bulunmaktadır.

3. 2012 YILI EMLAK VERGİSİ HESABINDA UYGULANACAK ARTIŞ ORANI

Birinci bölümde de belirtildiği üzere, emlak vergi değerlerinin iki takdir arasında yeniden değerlendirme

oranının yarısı nispetinde artış göstermesi gerekmektedir. Ancak bu oranın yarısı yerine tamamına kadar artırma yetkisi 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin beşinci fıkrasına göre, Bakanlar Kuruluna verilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2012 yılı için 22/12/2011 tarih ve 2011/2628 sayılı Kararı^[3] ile kullanmıştır. Bu nedenle emlak vergisi mükelleflerinin 2012 yılı bina, arsa ve arazi vergi değerleri ile bu yıla ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı %10,26 olacaktır.

4. BİNA, ARSA VE ARAZİ VERGİSİ DEĞERLERİ İLE ASGARI ÖLÇÜDE ARSA VE ARAZİ METREKARE BİRİM DEĞERLERİNİN HESAPLANMASI

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasında, takdir komisyonlarının dört yılda bir arsalara ve araziye ait asgari ölçüde metrekare birim değerlerini takdir edecekleri hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca 2009 yılında söz konusu takdirler yapılmıştır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 9/b ve 19/b maddelerinde, bina ve arazi vergisi mükellefiyetinin, dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlayacağı hükme bağlanmıştır. Asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değer takdirleri 2009 yılında yapıldığından, bu hükümler uyarınca bina ve arazi vergisi mükellefiyeti 2010 yılından itibaren başlamış bulunmaktadır.

1319 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, vergi değerinin, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren 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 bulunacağı; üçüncü fıkrasında da, 33 üncü maddede yer alan vergi değerini tadil eden sebeplerle (8 numaralı fıkra hariç) mükellefiyet tesisi gereken hallerde, Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre takdir komisyonlarınca belirlenen arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin, 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 edilmiş bulunan yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 1319 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında, vergi değerinin hesabında bin liraya kadar olan kesirlerin dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

2011 ve önceki yıllarda emlak vergisi mükellefi olanların 2012 yılına ait emlak vergisinin tarh ve tahakkukunda esas alınacak vergi değerinin (matrahın) hesabı ile bina, arsa veya araziye 2011 yılında malik olunması halinde mükellefiyetin başlangıç yılı olan 2012 yılı vergi değerinin hesabı aşağıda belirtilmiştir.

4.1. 2011 Yılı ve Öncesi Yıllarda Mükellef Olanların 2012 Yılı Vergi Değerinin Hesaplanması Uygulaması

2011 yılı ve önceki yıllarda emlak vergisi mükellefi olanların bina, arsa ve arazilerinin 2012 yılı vergi değerleri (matrah), 2011 yılı vergi değerlerinin % 10,26 oranında artırılması suretiyle bulunması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle bu durumdaki mükelleflerin 2012 yılı vergileri önceki yıl ödedikleri verginin % 10,26 fazlası olacaktır.

ÖRNEK 1- (A) mükellefinin 2011 yılında arsa vergi değeri 30.000 TL ise; 2012 yılı vergi değeri $[(30.000 \times 10,26)/100] + 30.000 = 33.078$ TL olacaktır.

Emlak vergisi matrahının hesaplanmasında bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından verginin tahakkukunda esas alınacak arsa vergi değeri 33.000 TL'dir.

ÖRNEK 2- Mükellef (B)'nin büyükşehir belediyesi sınırları içinde 325 m²lik bir arazisi vardır. Bu arazinin 2011 yılına ait arazi vergi değeri 812,50'dir. Söz konusu arazinin 2012 yılı vergi değeri $[812,50 \times 10,26]/100 + 812,50 = 895,86$ TL'dir.

Bu tutar bin liranın altında olduğu için sözü edilen tutardan herhangi bir miktarın atılması söz konusu değildir. Ancak verginin hesaplanmasında 1 liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından bu hususun göz önünde bulundurulması gerekir.

Bu durumda, (B)'nin arazi vergisi $(895,86 \times 0,02)$ ^[4] = 1,79 TL'dir. Ancak, verginin hesabında 1 liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından 79 Krş atılacaktır. Bu mükellefin ödemesi gereken vergi 1 TL olacaktır.

ÖRNEK 3- (C) mükellefinin 2011 yılında bina vergi değeri 123.000 TL'dir. Bu mükellefin 2012 yılı bina vergi değeri $[(123.000 \times 10,26)/100] + 123.000 =$

135.619,8 TL olacaktır.

Vergi matrahının hesaplanmasında bin liraya kadar olan kesirlerin atılmasından sonra vergi 135.000 TL üzerinden hesaplanacaktır.

4.2. 2012 Yılı İtibarıyla Mükellef Olacakların Emlak Vergi Değerlerinin Tespiti

Mükellefiyeti 2012 yılında başlayanların, mükellefiyetleri ile ilgili bina, arsa ve arazi vergisi tarhiyatına esas alınacak vergi değerinin hesabında; takdir komisyonlarınca 2009 yılında takdir edilen ve 2010 yılında uygulanan asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri; 401 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği^[5] ile 2010 yılına ait belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı olan ($7,7/2=$) % 3,85 (üç virgül seksenbeş) nispetinde artırılması suretiyle bulunacak 2011 yılı değerinin, bu yıla ait yeniden değerlendirme oranı olan % 10,26 nispetinde artırılmak suretiyle dikkate alınacaktır.

Bu durumdaki mükelleflerin vergi değeri, ister arsa ve arazi isterse bina olsun emlak vergi değerinin hesaplanmasındaki alt bileşenlerin devreye girmesi ile mümkün bulunmaktadır. Bu hususu aşağıdaki örnekle açıklığa çıkarmakta yarar bulunmaktadır.

ÖRNEK 4- Mükellef (D) büyükşehir belediyesi olmayan bir il sınırları içinde inşa edilen ve inşaatı 2010 yılında sona ermiş olan bir işyerini 2011 yılında satın almıştır. Yığma kâgir, ikinci sınıf olan binanın dıştan dışa yüzölçümü 120 m²'dir. Bu işyeri için 2012 yılına ait uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli 325,97 TL'dir. Arsanın bulunduğu cadde için 2010 yılında uygulanan asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri 240 TL'dir. 2011 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı %3,85, 2012 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı ise % 10,26 olarak tespit edilmiştir. Mükellefiyeti 2012 yılında başlayan bu mükellefin, işyerinin 2012 yılı vergi değerinin tespitinde emlak (bina) vergi değeri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. (Binada, asansör, kalorifer tesisatı mevcut olup arsa payı 140 m²'dir.)



UZMAN GÖRÜŞÜ

1	İnşaatın türü ve sınıfına göre 2012 yılına ait uygulanacak bina m ² normal inşaat maliyet bedeli	325,97 TL
2	0	120 m ²
3	0	0
4	Asansör farkı (% 6), kalorifer farkı (% 8) ⁽⁶⁾	0
5	0	0
6	Aşınma payı (5x%6) ⁽⁷⁾	0
7	0	0
8	2009 yılında takdir edilen asgari ölçüde arsa m ² birim değeri	0
9	2011 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi m ² birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı	0
10	2011 yılı emlak vergi değerine esas asgari ölçüde arsa m ² birim değeri [8+(8x9)]	0
11	2012 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi m ² birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı	0
12	2012 yılı emlak vergi değerine esas asgari ölçüde arsa m ² birim değeri [10+(10x11)]	0
13	0	140 m ²
15	0	0
16	0	0
17	Ödenecek bina vergisi (16x%0,2) ⁽⁸⁾	0
18	Taşınmaz Kültür Varlığını Koruma Katkı Payı ⁽⁹⁾	0

Dikkat edilirse örnekte, (7) nci sıraya kadar binanın karkas kısmı itibarıyla bir hesaplama söz konusudur. (8) ila (14) üncü sıra arasında binanın üzerine oturduğu arsa veya arsa payına ilişkin hesaplamalar

dikkati çekmektedir. (15) inci sırada ise arsa değeri ile bina inşaat maliyet bedelinin toplamı, diğer bir ifadeyle sözü edilen binanın vergi değeri (verginin matrahı) ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bina vergisi

matrahı hesaplanırken hem arsanın değeri hem de binanın karkas değeri göz önünde bulundurulmaktadır.

5. ARAZİ VERGİSİ İSTİSNASI

1319 sayılı Kanunun 16 ncı maddesine göre mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000 Türk Liralık kısmı arazi vergisinden müstesna tutulmakta, vergi değerinin bu miktarı aşan kısmı üzerinden vergi hesaplanmaktadır.

Buna göre, belediyeler 2012 yılında tarh edilecek arazi vergisi matrahından mükellefin başvurusuna gerek kalmaksızın 10.000 TL düşecekler, kalan miktar üzerinden arazi vergisini hesaplayacaklardır. Dolayısıyla toplam vergi değeri 10.000 TL'nin altında kalan yerler için arazi vergisinin hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Bu uygulamada mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak dikkate alınmakta, arazi hisseli ise hisse miktarları ayrı ayrı dikkate alınarak uygulanmaktadır. Bu istisnanın hesabında ilgili belediye ve bu belediyenin sınırları ile mücavir alanları dışında bulunan arazi ile başka belediyelerin sınırları veya mücavir alanları içindeki arazi değerleri dikkate alınmamaktadır.^[10]

ÖRNEK 2- Arazi birim değeri 18 TL olan 1.000 m²'lik bir arazinin vergi değeri (matrahı): (18x1.000)=18.000 TL'dir. Bu arazi ile ilgili olarak vergi uygulanacak değeri istisna düşülmek suretiyle (18.000-10.000) =8.000 TL olacaktır.

6. İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASI

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, özürülerin, 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.^[11]

2006/11450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi^[12] ile 2007 ve müteakip yıllar için sıfır olarak uygulanması öngörülmüştür. İkinci bir kararname

çıkarılmadığı sürece gerekli şartların varlığı halinde bina vergisi oranı sıfır olarak uygulanabilmektedir. Bilindiği üzere, bir vergi matrahına sıfır oranının uygulanması o vergi matrahından verginin aranılması 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 özürüler yararlanmaktadır.

Sıfır 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 oturanlarda bu uygulamadan yararlanabilecektir.

Hiçbir geliri olmayanların, "Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine Ait Taahhüt Belgesi"ni^[13] 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. Ayrıca, gaziler, şehitlerin

dul ve yetimleri ile özürülerin herhangi bir sosyal güvenlik kurumundan maaş alıp almaması veya gelir getirici bir iş'te çalışıp çalışmaması yahut kendisine bakmakla yükümlü birinin olup olmaması bu uygulamaya engel teşkil etmemektedir.

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;^[14] ilgili belediyeye vermeleri gerekmektedir.

Özürüler ile ilgili olarak 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde^[15] önemli açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, özürü kimlik kartı sahibi

özürlü mükellefler, özürlü kimlik kartlarını belediyede ilgili görevliye ibraz etmek ve "Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip olanlar Dâhil) Özürlülere Ait İndirimli Bina Vergisi Formu" ekine özürlü kimlik kartı fotokopisini eklemek suretiyle indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanabilmektedirler. Bu durumdaki mükelleflerin ayrıca tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınmış sağlık kurulu raporu vermelerine gerek yoktur.

Özürlü kimlik kartı sahibi olmayan mükelleflerin ise, sağlık kurulu raporunun aslını veya onaylı örneğini belediye görevlisine ibraz etmek ve söz konusu Form ekine raporun fotokopisini eklemek suretiyle indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanmaları mümkün olmaktadır.^[16]

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.

7. BELEDİYE VE MÜCAVİR ALAN DIŞINDAKİ BİNA, ARSA VE ARAZİLERE UYGULANAN EMLAK VERGİSİ

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. Ancak, yeni mükellefiyette veya vergi değerini değiştiren sebeplerin varlığı halinde usulsüzlük cezasına muhatap kalınmaması için bildirim verilmesi gerekir.

Bu yerlerde bulunan bina, arsa ve arazilerin ticari, sınaî 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, sınaî 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.^[17]

8. KÜLTÜR VE TABİAT VARLIKLARI İÇİN UYGULANAN EMLAK VERGİSİ MUAFİYETİ

Bu muafiyet, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını

Koruma Kanununun 21 inci maddesinde düzenlenmiştir. Muafiyetin uygulanabilmesi için; tapu kütüğüne "korunması gerekli kültür varlığıdır" kaydı konulmuş ve I inci ve II nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları olması veya arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedenleriyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş olması gerekir. Taşınmaz kültür varlığı ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı tanımlarının Kültür ve Turizm Bakanlığının ilgili mevzuatı gereğince yapılması gerektiği tabiidir.

Buna göre, bu yönde üzerinde kayıt bulunan taşınmaz sahipleri 2012 yılı için, bu taşınmazlardan doğan emlak vergisini ödemeyeceklerdir. Kesin yapılaşma yasağı devam ettiği sürece bu muafiyetin uygulanacağı açıktır.

9. TASARRUFU KISITLANAN BİNA, ARSA VE ARAZİLERE UYGULANACAK EMLAK VERGİSİ

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.^[18]

İmar planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazar yeri, 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 alınincaya (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.

Kısıtlı emlak vergisi uygulaması, Milli Eğitim, Bayındırlık ve İskân ve İçişleri bakanlıklarının görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikler esaslarına göre yapılmaktadır.^[19]

Buna göre, bu kapsamdaki taşınmaz malikleri 2012 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.

10. GEÇİCİ MESKEN MUAFLIĞI

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.^[20]

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.

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 2011 yılında bitmiş bina sahibi için; 2012 yılından itibaren 5 yıl süre ile (2012-2016) vergi değerinin ¼'ü matraha dahil edilmeyecek, diğer bir anlatımla bu mükellef, 5 yıl emlak vergisinin ¼ 'ini ödemeyecektir.

11. SONUÇ

2012 yılına ait bina, arsa ve arazi vergileri % 10,26 oranında artacaktır. Söz konusu artış oranı 2011 yılı ve öncesi mükellef ile 2012 yılı itibarıyla mükellef olacaklar için farklı uygulanmaktadır. Bu oran, 2011 yılı ve öncesi bina, arsa ve arazi vergisi mükellefi olanların 2011 yılı vergi değerlerine uygulanmakta iken; 2012 yılı itibarıyla mükellef olacakların ise vergi değerini meydana getiren unsurlarına tatbik edilmek suretiyle hesaplanmaktadır. Diğer bir ifadeyle ikinci grupta yer alan mükelleflerin vergi değeri 2009

yılında takdir edilen arsa ve arazi birim değerlerinin kümülatif olarak artırılmasıyla bulunacak, bina birim değeri ise 2012 yılı için yayımlanan Bina Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedeli Cetvelinde yer alan tutarlar dikkate alınarak hesaplanacaktır.

2010 yılında tarh edilecek arazi vergisi matrahından 10.000 TL düşülerek kalan miktar üzerinden arazi vergisini hesaplanacaklardır. Toplam vergi değeri 10.000 TL'nin altında kalan yerler için arazi vergisi hesaplanmayacaktır.

Vergi değerinin hesabında bin liraya, verginin hesaplanmasında ise bir liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacaktır.

İndirimli (sıfır) bina vergisi şartlarını taşıyan mükellefler, 2012 yılı için de bina vergisini ödemeyeceklerdir.

Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan bina, arsa ve araziler emlak vergisinden muaf olduğundan bu yerlerdeki bina, arsa ve arazi sahiplerinin istisnai durumlar hariç emlak vergisini vermelerine gerek yoktur.

Tapu kütüğüne "korunması gerekli kültür varlığıdır" kaydı konulmuş ve I inci ve II nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları veya arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedenleriyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş olan taşınmaz sahipleri emlak vergisini ödemeyeceklerdir.

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

Ayrıca, 2011 yılında inşaatı biten ve mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin, vergi değerinin 2.500 TL'den az olmamak üzere, 2012 - 2016 yılları arasındaki bina vergisinin ¼ ünün ödenmesine gerek yoktur.

^[1] 3/4/2009 tarihli ve B.07.1.GİB.0.01.66/6650-150-36272 sayılı 2009/1 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi

- (2) 17/11/2011 tarihli ve 28115 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (3) 30/12/2011 tarihli ve 28158 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (4) 1319 sayılı Kanunun 8 inci maddesine göre, büyükşehir belediye sınırları içindeki arazi vergisi oranı binde 2 olarak uygulanmaktadır.
- (5) 12/11/2010 tarihli ve 27757 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (6) 29/2/1972 tarih ve 7/3995 sayılı BKK ile çıkarılan Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzüğün 20 nci maddesine göre, hesaplanan metrekare normal inşaat maliyet bedeline, kalorifer veya klima tesisatı için % 8, asansör tesisatı için ayrıca % 6 oranında ilave yapılmaktadır.
- (7) Adı geçen Tüzüğün 23 üncü maddesinde, inşaatın türü (betonarme, kâgir, ahşap vb.) ve yaşı itibarıyla binaların inşaatının aşınma oranları düzenlenmiştir. Örnekteki binanın yaşını ele alırsak 0-3 yaş arasında yığma kâgir binanın aşınma oranı % 6'dır. Binanın yaşı, vergi tahakkukunun yapıldığı yıldan inşaatın bittiği tarihin matematiksel (2012-2010 = 2) olarak çıkarılmasıyla bulunur. Bu oranın, vergi değerine uygulanmasıyla aşınma miktarı bulunmaktadır.
- (8) Vergi oranı, büyükşehir haricindeki il'lerde işyeri için uygulanan oran olan bin 2 olarak alınmıştır.
- (9) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununun 12 nci maddesinin altıncı fıkrası hükmü gereği uygulanmaktadır. Buna göre tahakkuk eden vergi üzerinden %10 oranında Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı tahsil edilmektedir.
- (10) Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği Seri No: 17, bölüm III/2.
- (11) 1319 sayılı Kanun madde 8.
- (12) 29/12/2006 tarihli ve 26391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (13) 44 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.
- (14) 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.
- (15) 27/7/2011 tarihli ve 28007 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (16) 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.
- (17) 1319 sayılı Kanun, madde 4/u ve 14/g.
- (18) 1319 sayılı Kanun, madde 30.
- (19) 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."
- (20) 1319 sayılı Kanun, madde 5/a.



T Ü R M O B

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

TRANSFER FİYATLANDIRMASI

UYGULAMA REHBERİ



Ramazan BİÇER

TÜRMOB YAYINLARI - 365