

# UZMAN GÖRÜŞ

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Yayını



- ◆ İŞLEMLERİNİ ÜÇER AYLIK DÖNEMLER HALİNDE BEYAN EDEN KDV MÜKELLEFLERİ
- ◆ KİRALAMA VE REKLAM VERME İŞLEMLERİNDE KDV TEVKİFATI
- ◆ ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN GELİR VERGİSİ VE KDV AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ
- ◆ VERGİ MUAFİYETİNİN DERNEK VE VAKIFLARA SAĞLADIĞI AVANTAJLAR
- ◆ VERGİ TEŞVİKLERİ AÇISINDAN TEKNOPARKLAR
- ◆ ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE UYGULANAN ASGARİ MAKTU VERGİ SİSTEMİNİN İTHALATA ETKİSİ VE UYGULAMAYA İLİŞKİN ÖNERİLER

EYLÜL 2011 / SAYI 19



**TÜRMOB**

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

## *Sirküler Rapor*

Sayı: 2011 - 5

# 2010 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ (E-BEYANNAME) DÜZENLEME REHBERİ

Cem ARSLAN  
Devlet Gelir Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI - 401  
ANKARA



**TÜRMOB**

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

## *Sirküler Rapor*

Sayı: 2011 - 3

# 2010 GELİR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

Altan YILMAZ  
Devlet Gelir Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI - 397  
ANKARA

## Künye

### İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

### Yayın Kurulu

Umut Serhat İdman

Cem Arslan

Altan Yılmaz

Nuray Serdaroğlu Erbil

Ramazan Biçer

Ferit Öz

Osman Kırbaş

### 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](http://www.devletgeliruzmanlari.org)

[iletisim@devletgeliruzmanlari.org](mailto:iletisim@devletgeliruzmanlari.org)

## İÇİNDEKİLER

EDİTÖR'den \_\_\_\_\_ 1  
*Ramazan BİÇER*

İŞLEMLERİNİ ÜÇER AYLIK DÖNEMLER  
HALİNDE BEYAN EDEN KDV  
MÜKELLEFLERİ \_\_\_\_\_ 2  
*Mustafa ERSAN*

KİRALAMA VE REKLAM VERME  
İŞLEMLERİNDE  
KDV TEVKİFATI \_\_\_\_\_ 6  
*Ferit ÖZ*

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN GELİR  
VERGİSİ VE KDV AÇISINDAN  
DEĞERLENDİRİLMESİ \_\_\_\_\_ 10  
*Altan YILMAZ*

VERGİ MUAFİYETİNİN DERNEK VE  
VAKIFLARA SAĞLADIĞI AVANTAJLAR \_\_\_\_\_ 19  
*Osman KIRBAŞ*

VERGİ TEŞVİKLERİ AÇISINDAN  
TEKNOPARKLAR \_\_\_\_\_ 22  
*Cem ARSLAN*

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE UYGULANAN  
ASGARİ MAKTU VERGİ SİSTEMİNİN  
İTHALATA ETKİSİ VE UYGULAMAYA İLİŞKİN  
ÖNERİLER \_\_\_\_\_ 30  
*Ahmet TOPAL*

## **EDİTÖRDEN**

**Değerli okuyucularımız,**

**Hızlı bir değişim sürecinden geçtiğimiz şu günlerde Uzman Görüş her zamanki gibi değişimi yakından takip ediyor.**

**Hatırlayacağınız üzere, vergicilik sürekli değişen ve gelişen bir çalışma alanını ifade etmektedir.**

**Bu da sosyal ve ekonomik hayatta yaşanan çok sayıda değişim ve ilerlemeye dayanmaktadır.**

**Uzman görüş, değişimi yakalamanızda sizlere yardımcı oluyor ve her geçen gün sınırlarını daha da ilerilere taşıyor.**

**Bu süreçte yaşanan gelişmeler her daim Uzman Görüş'ün sayfalarına yansıyor ve okuduğunuz her makalede bu değişime ve değişimin getirdiklerine bizzat kendiniz şahit oluyorsunuz.**

**Eylül sayımız da bu değişimi ve değişimin arkasında yatan faktörleri sizlere yakından tanıtmak için hazırlandı.**

**Bu ay Uzman Görüş'ün sayfalarında, işlemlerini üçer aylık dönemler halinde beyan eden katma değer vergisi mükellefleri ve kiralama ve reklam verme işlemlerinde katma değer vergisi tevkifatı değerlendirmeye tabi tutulurken; özel tüketim vergisine ilişkin uygulanan asgari maktu vergi sisteminin ithalata etkisi değerlendirilmekte ve bu konuda uygulamaya ilişkin önerilere yer verilmektedir.**

**Ayrıca, arsa karşılığı inşaat işlerinin gelir vergisi ve katma değer vergisi açısından değerlendirilmesi, vergi muafiyetinin dernek ve vakıflara sağladığı avantajlar ve vergi teşvikleri açısından teknoparklar hakkında önemli açıklamaları bulabilirsiniz.**

**Gelecek sayımızda görüşmek dileğiyle...**

**Ramazan BİÇER**

**Devlet Gelir Uzmanı**



## İŞLEMLERİNİ ÜÇER AYLIK DÖNEMLER HALİNDE BEYAN EDEN KDV MÜKELLEFLERİ

**MUSTAFA ERSAN**  
Devlet Gelir Uzmanı  
Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü

### I-GİRİŞ

Katma değer vergisi, bir işlem vergisidir. Verginin konusuna giren işlemin yapılması ile katma değer vergisi doğar. İşlem bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tahsil edilip edilmemesi beyanı etkilemez. Katma değer vergisine tabi işlem yapılmışsa işlemin yapıldığı döneme ilişkin beyannamede bu işlem beyan edilir.

Beyan dönemi dolaylı vergiler ile dolaysız vergiler açısından farklılık gösterir. Özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde gelir elde edilmeden vergilendirilmez. Bir işlem vergisi olan katma değer vergisinin beyanının, gelir üzerinden alınan vergilere nazaran daha kısa bir dönemi kapsaması doğaldır. Bu sebeple, katma değer vergisinde vergilendirme dönemi genel olarak takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirlenmiştir. Ancak, ekonomik durumları itibariyle bazı mükellefler işlemlerini üçer aylık dönemler halinde beyan ederler.

Bu yazımızda, işlemlerini üçer aylık dönemler itibariyle beyan edecek katma değer vergisi mükelleflerine ilişkin açıklama yer alacaktır.

### II- MEVZUAT DÜZENLEMELERİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Vergilendirme Dönemi" başlığını taşıyan 39 uncu maddesinde;

"1. Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hâsılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.

2. Aşağıdaki hallerde vergilendirme dönemi:

- Götürü usulde vergilendirilen mükellefler için bir takvim yılı,
- Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay,
- İthalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıktığı andır.

3. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellefleri gruplar içinde toplamaya ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etmeye yetkilidir. Bu takdirde üçer aylık dönemlerin aynı takvim yılı içinde olması şartı aranmaz."

hükmü yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı kendisine tanınan bu yetkiyi kullanarak mükelleflerin vergilendirme dönemlerini Genel Tebliğlerle belirlemiştir.

Bu düzenlemelerin tarihsel olarak gelişimi aşağıda açıklanmıştır.

(1) İlk düzenleme 3 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Bu düzenlemeye göre Ocak 1985 dönemi itibariyle;

- Bir önceki hesap dönemi sonu itibariyle belli bir hasılat tutarını aşan işletmeler,
- İktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri ile bağlı ortaklıkları,
- Ek vergiye tabi olanlar. (Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesi ile ek vergi uygulaması

kaldırılmıştır.)

- Bunlar dışında aylık vergilendirme dönemine tabi olmayı talep edenler

KDV beyannamelerini aylık dönemler halinde verecektir.

(2) 14 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, gerçek usulde katma değer vergisine tabi mükelleflerin tamamı 1 Ekim 1985 tarihinden itibaren birer aylık vergilendirme dönemine tabi olmuştur.

(3) 21 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, aylık vergilendirme döneminin kendileri için taşıdığı uygulama güçlükleri göz önüne alınarak uluslararası taşımacılık yapan katma değer vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutanlar 1 Nisan 1986 tarihinden itibaren 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olmuştur.

(4) 24 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenleme ile, faaliyetleri esas itibarıyla yurt dışı taşımacılık teşkil etmekle birlikte, arızı olarak yurt içinde de taşımacılık yapan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan katma değer vergisi mükelleflerinin 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olabilecekleri, ancak, üçer aylık vergilendirme dönemi kapsamına giren mükelleflerin bu durumu beyanname verme süresinden önce ilgili vergi dairelerince bildirmeleri gerektiği ifade edilmiştir.

(5) 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, sadece şehirlerarası yük taşımacılığı yapan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler de 1 Ocak 1988 tarihinden başlamak üzere, üç aylık beyan dönemine tabi olmuştur.

Buna göre, şehirlerarası yolcu taşımacılığı yapan mükellefler ile şehir içi yük ve yolcu taşımacılığı yapan mükellefler, eskiden olduğu gibi aylık vergilendirme dönemine tabi olacaklardır.

3 aylık beyan dönemine tabi olan mükelleflerin, bu faaliyetlerinin yanı sıra bir aylık beyan dönemine

tabi olan diğer faaliyetlerinin de bulunması halinde, bu mükellefler 3 aylık beyan dönemine tabi olmayıp, bir aylık beyan dönemine tabi olacaklardır.

(6) 32 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, gerçek usulde katma değer vergisine tabi olan, şehiriçi yük taşımacılığı yapan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler 1 Nisan 1989 tarihinden itibaren üç aylık beyan dönemine tabi olmuştur.

Buna göre, işletme hesabı esasına göre defter tutan ve üç aylık beyan dönemine tabi olmaları daha önce uygun görülen ;

- Münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı,
- Münhasıran şehirlerarası yük taşımacılığı,
- Münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı ile şehirlerarası yük taşımacılığı işini birlikte,

yapan mükelleflerin yanısıra, şehiriçi yük taşımacılığı yapan mükellefler de beyannamelerini üç aylık dönemler itibarıyla vereceklerdir. Şehiriçi veya şehirlerarası yolcu taşımacılığı yapan mükellefler ise, eskiden olduğu gibi aylık dönemler itibarıyla beyanname vermeye devam edeceklerdir.

Üç aylık beyan dönemine tabi olan mükelleflerin, aylık beyan dönemine tabi olmayı gerektiren başka faaliyetlerinin de olması halinde, uluslararası, şehirlerarası ve şehiriçi yük taşımacılığı ile uluslararası yolcu taşımacılığı işi de dahil olmak üzere, tüm faaliyetleri için katma değer vergisi beyannamelerinin aylık olarak verileceği tabiidir.

(7) 66 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, 1 Ocak 1998 tarihinden itibaren konut yapı kooperatifleri üçer aylık vergilendirme dönemine tabi olmuştur.

Konut yapı kooperatifleri, Kanunun 40/3. maddesi gereğince faaliyetlerinin olmadığı dönemlerde de katma değer vergisi beyannamesi vereceklerdir.

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI** **KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ** **1015A**  
(Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellefler İçin)

VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

YIL: ..... AYLIK  ÜÇ AYLIK

OCA	ŞUB	MAR	NIS	MAY	HAZ
TBM	AĞU	EYL	EKİ	KAS	ARA

1 V.D.KODU (Vergi Dairesi İnce Doldürülebilir)

İL-İLÇE

1 Vergi Kimlik Numarası (T.C.Vatandaşları Olan Gerçek Kişilerde T.C. Kimlik Numarası Yazılacaktır.)

2 E-Posta Adresi

3 Telefon No: (2021 7000) (159900)

4 Soyadı (Unvanı)

5 Adı

**MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ**

(8) 72 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde basit usulde vergilendirilen mükelleflerin vergilendirme dönemine ilişkin açıklama yapılmış olmakla birlikte bu konudaki düzenleme 215 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır. Bu tebliğe göre, basit usulde vergilendirilen mükellefler 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olmuştur. Bu mükellefler daha sonra da üçer aylık dönemler itibariyle beyanname vermeye devam edeceklerdir.

Ancak, gelir vergisi bakımından basit usulde vergilendirilen mükelleflerin işlemleri 01.07.2003 tarihinden itibaren katma değer vergisinden istisna edildiğinden bu mükellefler bu tarihten sonraki işlemleri için beyanname vermeyecektir.

(9) 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, gelir vergisi bakımından basit usulde vergilendirilen ancak Katma Değer Vergisi Kanununun 18/1 inci maddesi gereğince istisnadan vazgeçerek gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olanlar katma değer vergisi beyannamelemlerini üçer aylık dönemlerde vereceklerdir.

Ancak, basit usulde vergilendirildikleri ve işlemleri katma değer vergisinden istisna olduğu halde düzenledikleri belgelerde katma değer vergisi gösteren veya "KDV dahildir" mealinde bir şerhe (belgenin KDV satırını çizerek "KDV dahildir" yazılması veya KDV satırı yerine belgenin her hangi bir yerine "KDV dahildir" yazılması durumu değiştirmeyecektir) yer veren mükellefler, bu belgelerde gösterilen katma değer vergisini Katma Değer Vergisi Kanununun 41 ve 46 ncı maddelerindeki hüküm uyarınca takip eden ayın 24 üncü günü akşamına kadar beyan edip, 26 ncü günü akşamına kadar Kanunun 8/2 nci maddesi gereğince ödeyeceklerdir.

### III- DEĞERLENDİRME

Katma Değer Vergisi Kanununun 39 uncu maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yapılan düzenlemelere göre vergilendirme dönemi üç ay olarak belirlenen mükellefler şunlardır.

1. KDV ye tabi işlemi bulunan konut yapı kooperatifleri 1 No.lu KDV Beyannamelerini üç aylık dönemler halinde verecektir. KDV mükellefi olan kooperatifler herhangi bir vergilendirme döneminde işlemleri olmasa da beyanname vermek zorundadır.

Konut yapı kooperatifleri dışında KDV mükellefi olan diğer kooperatiflerin beyannamelemlerini aylık dönemler halinde verecekleri tabiidir.

2. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin işlemleri KDV Kanununun 17/4-a maddesi kapsamında KDV den müstesnadır. Ancak, bu istisnadan vazgeçilmesi halinde KDV mükellefiyeti tesis edilir. Basit usulde vergilendirilen ve KDV yönünden istisnadan vazgeçen bu mükellefler beyannamelemlerini üçer aylık dönemler halinde verirler.

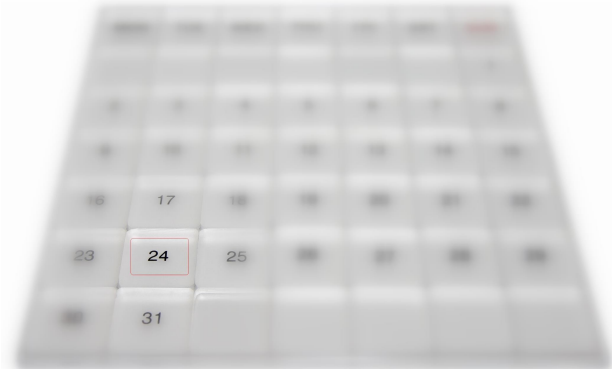
Örneğin, 25 Şubat 2011 tarihinde istisnadan vazgeçme dilekçesi verilmiş olması halinde 25 Şubat-31Mart dönemi beyannamelemleri 24 Nisan 2011 tarihine kadar verilir.

3. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin KDV mükellefi olmadıkları halde KDV hesaplamaları halinde, KDV bunlar tarafından hesaplandığı tarihi takip eden ayın 24 üne kadar beyan edilir. Bu tür işlemi bulunanlar sadece KDV hesapladıkları dönem için beyanname verirler.

4. İşletme hesabı esasına göre defter tutan,
- Münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı,
  - Münhasıran şehirlerarası yük taşımacılığı,
  - Münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı ile şehirlerarası yük taşımacılığı işini birlikte,
  - şehiriçi yük taşımacılığı

yapan mükellefler beyannamelemlerini üç aylık dönemler itibariyle verirler.

5. Bu mükellefler dışında kalanlar ile vergi sorumluları KDV beyannamelemlerini birer aylık dönemler halinde verirler.





## KİRALAMA VE REKLAM VERME İŞLEMLERİNDE KDV TEVKİFATI

**FERİT ÖZ**  
Devlet Gelir Uzmanı

### Giriş:

Vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla KDV Kanununda Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanarak reklam ve kiralama işlemlerinde KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

Kanunun 9. maddesinde yer alan gerekli görülen hallerde Bakanlığa vergi sorumlusu belirleme yetkisi 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle bazı kiralama ve reklam verme hizmetleri için kullanılmış ve alıcı konumundaki gerçek usuldeki KDV mükelleflerinin ödemeleri gereken verginin tamamını sorumlu sıfatıyla ödemeleri öngörülmüştür.

1988 yılından beri uygulanan ancak mevzuat açısından tartışmaların ve tereddütlerin sürdüğü tam tevkifat uygulamasının iki temel başlığı olan reklam verme ve kiralama işlemlerini örneklerle açıklayacağız.

### 1. Yasal Düzenleme:

KDV Kanununun 9. maddesinde ise, gerekli görülen hallerde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bakanlık bu yetkiye dayanarak 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle, bu yetkiye dayanılarak kiralama ve reklam hizmetlerinde tarafların mükellefiyet durumuna göre tevkifat uygulanmasını öngörmüştür.

Buna göre, reklam alanın veya kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması ve reklam verenin veya kiralayana gerçek usulde KDV mükellefi olması durumunda, reklam veren veya kiralayana tarafından sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilecektir.

### 2. Kiralama İşlemlerinde KDV Tevkifatı

KDV Kanununun 1/3-f maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV'ye tabidir ve 8/h maddesine göre de bu işlemlerde verginin mükellefi mal ve hakları kiraya verenlerdir.

#### 2.1. İktisadi İşletmeye Dahil Olmayan Gayrimenkuller

Kanunun 17/4-d maddesinde iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması KDV'den müstesna tutulmuştur.

Bu durumda -iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkuller dışında- mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi bulunmaktadır.

GVK 70. maddeye göre, bu maddede yer alan mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticarî veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre hesaplanmaktadır. Dolayısıyla, gelir vergisi açısından gayrimenkul kiralama dışındaki mal ve hakların kiralanması nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) elde eden mükellefler, başka bir ifadeyle beyana tabi geliri sadece gayrimenkul kiralama dışındaki mal ve haklardan GMSİ ibaret olanlar işlem vergisi olarak da KDV ödemek durumundadırlar.

30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle GMSİ mükellefi bu kişilerin sadece kira gelirleri olması ve kiracı sıfatındakilerin de KDV mükellefi olmaları şartıyla KDV mükellefiyet tesis ettirmelerinin önüne geçilmiştir. Bunun yerine zaten vergi yükümlüklerini sürekli olarak yerine getirmek durumunda olan her ay



beyanname veren KDV mükellefi kiracıların bu vergiyi sorumlu sıfatıyla ödeyip indirim konusu yapmaları öngörülmüştür.



4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704. maddesinde taşınmazlar; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak tanımlanmış; 705. maddede ise mülkiyetin kazanılması ve malikin tasarrufu tapu siciline tescile bağlanmıştır. Söz konusu maddelerle GVK 70. maddeyi bir arada değerlendirirsek kiralama işlemlerinde KDV tevkifatıyla ilgili şu sonucuna varabiliriz:

**- Tapuya tescil gerektirmeden mülkiyeti veya tasarruf hakkı edinilen mal ve hakların kiralınması**

- Kiraya verenin sadece GMSİ mükellefi olmaları (Beyana Tabi Geliri Sadece GMSİ İbaret Olanlar -1001 B kodlu Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi verenler)

- Kiracı konumundakilerin KDV mükellefi olmaları

şartları birlikte gerçekleşiyorsa kiracı KDV mükellefleri kira ödemeleri üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamını 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmek zorundadırlar.

Öte yandan, gayrimenkul kiralama dışında GMSİ elde eden mükelleflerin kiracılarının KDV mükellefi olmamaları durumunda Kanunun 8/h maddesine göre KDV mükellefiyeti tesis ettirecekleri tabiidir.

**Örnek:** Devlet memuru Cem Arslan'ın Sivas'taki arsasını organik bal yetiştiriciliği yapan OrBal Ltd. Şti.'ye kiralaması, iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul kiralaması olduğundan KDV'den istisnadır. Ancak az kullandığı otomobilini rent a car

firmasına, avukatlık bürosuna, otel işletmesine kiralarsa bu işlem KDV'ye tabi olacak ve KDV sorumlu sıfatıyla kiracı KDV mükelleflerince beyan edilecektir. Söz konusu otomobil kiralamasının KDV mükellefi olmayan birine yapılması durumunda Cem Arslan'ın KDV mükellefiyetinin tesisi gerekecektir.

**Örnek:** (A) A.Ş., birbirine komşu iki arsayı (X) Ltd. Şti. ve serbest meslek faaliyetinden dolayı KDV mükellefiyeti bulunan Dr. B.Erbil'den kiralamıştır. Dr. B.Erbil'in arsası işletmeye kayıtlı değildir.

Buna göre, (X) Ltd. Şti.'ye ait bir arsanın (A) A.Ş.'ye kiralınması KDV'ye tabi olacak ve bu işlemdeki KDV, KDV mükellefi olması nedeniyle (X) Ltd. Şti. tarafından 1 No.lu KDV beyannamesiyle kiralama dönemleri itibarıyla beyan edilecektir. Dr. B.Erbil'in arsası işletmeye kayıtlı olmadığı için kiralama KDV'den istisna olacak, dolayısıyla bu işlemde ne Dr. B.Erbil ne de (A) A.Ş.'nin herhangi bir KDV beyanı söz konusu olmayacaktır.

**Örnek:** (D) Otel İşletmesi, müşterilerinin transfer işlemlerini gerçekleştirmek üzere basit usule tabi Bay (M)'nin işletmesine kayıtlı olmayan minibüsünü kiralamıştır. Yine grup olarak gelen müşterilerinin talebi üzerine emekli Bay (K)'nin teknesini kiralamıştır.

Bu iki kiralama işlemi de KDV Kanununun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabidir. Ancak basit usule tabi Bay (M) ile emekli Bay (K)'nin faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması nedeniyle kiralama işlemleri üzerinden hesaplanan KDV, (D) Otel İşletmesi tarafından 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilecek ve indirim konusu yapılabilecektir.



## 2.2. Hazineye Ait Kiralamalar

Hazinece yapılan gayrimenkul teslimleri ile irtifak hakkı tesisi işlemleri yanında 7/6/2008 tarihinden itibaren (5766 s. K.)

Hazinece yapılan;

- Gayrimenkul kiralamaları,
- Kullanma izni verilmesi işlemleri,
- Ön izin verilmesi işlemleri

de istisna kapsamına alınmıştır.

KDV uygulamasında oldukça sorunlu olan bu alanda yapılan 4 kanun değişikliği sonrasında Hazinesin özel mülkiyetinde ve Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki taşınmazlar üzerinde Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından 7/6/2008 tarihinden itibaren tesis edilen kiralama işlemlerinin tamamı KDV'den istisna edilmiştir. Ancak Hazine kavramı ve işletme hakkının kiralama konularında tereddütler yaşanabilmektedir.

Vergi idaresinin görüşü "Hazine" kavramını 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve

Kontrol Kanunuyla belirlemek yönündedir. Hazine kavramı, 5018 sayılı Kanuna ekli I sayılı cetvelde sayılan Genel Bütçeli Kamu İdareleriyle sınırlı bulunmakta; bu cetvel dışındaki Özel Bütçeli İdareler, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar ile Sosyal Güvenlik Kurumlarının taşınmaz kiralamaları kullanma izni verilmesi işlemleri Kanununun 17/4-p maddesindeki istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

## 2.3. İşletme Hakkının Kiralanması - Hazine Dışındaki Kamu Kiralamaları

İktisadi işletme olmayan, daha doğru bir ifadeyle faaliyetlerinin kurumlar vergisi açısından iktisadi işletme oluşturmadığı kabul edilmiş dernekler, vakıflar, belediyeler ile 5018 sayılı Kanuna ekli II, III ve IV sayılı cetvellerinde yer alan kurumların (Üniversiteler, Orman Genel Müdürlüğü, Vakıflar

Genel Müdürlüğü, SGK vb.) taşınmaz kiralamalarının Kanununun 17/4-d maddesine göre istisna olduğu tabiidir. Ancak bu kurumların taşınmaz kiralaması dışındaki kiralamalarında KDV mükellefi kiracıların sorumlu sıfatıyla KDV beyan etmesi gerekmektedir.

Bu kurumların kiralamaları içinde uygulaması oldukça yaygın olan kiralama türü taşınmaz kiralaması ile de çoklukla karıştırılan işletme hakkının kiralamasıdır. Tapuya tescil edilmediği için taşınmaz olarak değerlendirilemeyecek işletme hakkı, GVK 70/5 maddesinde sayılan gayrimaddi hak niteliğindedir. İşletme hakkının devri, bir işletme veya müessesenin belirli bir bedel ve süre dahilinde başkasının kullanımına bırakılması şeklinde düzenlenen sözleşmelerle gerçekleşmektedir. Bu bağlamda işletme hakkının devrini Borçlar Kanununda yer alan hasılat kirası olarak değerlendirmek de mümkündür.



Bu çerçevede, taşınmazın bizzatihi iktisadi işletme olması veya taşınmaza bağlı işletme hakkı v.b. hakların kiralama söz konusu ise (büfe, kantin, çay ocağı, lokanta, otel, taş, kireç, kum, kömür ocaklarının kiralama gibi) kiraya verenin ve kiracının KDV mükellefiyetine göre vergilendirme

gerçekleşecektir. Kiraya verenlerin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyeti olmaması ve kiracının KDV mükellefi olması halinde bu işleme ilişkin KDV kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

**Örnek:** Üniversite Rektörlüğü tarafından taşınmazların kantin, kafeterya, büfe, kuaför salonu, otopark vb. olarak kiracıların kullanımına bırakılması halinde, kiralanan taşınmazın kullanımı yanında onun semere ve hasılatının toplanması da söz konusu olacağından, bu tür kiralama işlemleri taşınmaza bağlı işletme hakkının kiralama olarak değerlendirilecek ve KDV Kanununun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır. Üniversitenin KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde bu işlem nedeniyle hesaplanacak KDV, işleme taraf olanlar tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

Üniversite bünyesindeki alanların ATM ünitesi, banka şubesi vb. olarak kiracıların kullanımına bırakılması halindeyse taşınmazların kiralanması söz konusu olacağından bu işlem KDV Kanununun 17/4-d maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

**Örnek:** Belediyenin deniz kenarına inşa ve/veya tefriş ettiği çay bahçesi, lokanta, kafeterya, büfe, piknik alanı, halı saha işletmelerinin kiralanması işlemlerinde, belediyenin KDV mükellefiyetinin bulunmaması durumunda kiracı KDV mükelleflerince kira bedelleri üzerinden hesaplanan KDV beyan edilecektir.

**Örnek:** İş hanı yönetiminin binanın bodrum katında yer alan otoparkı kiralaması durumunda taşınmaz kiralaması değil bu alanın hasılatının, işletmesinin kiralanması söz konusu olduğundan tevkifat yapılması gerekmektedir.

**Örnek:** Yazlıkların bulunduğu site yönetiminin yaz sezonu için site içindeki gazino, kuaför ve büfeyi kiralaması ve kiracıların KDV mükellefi olmaları durumunda kira bedelleri üzerinden hesaplanacak KDV kiracılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

**Örnek:** KDV mükellefiyetleri bulunmayan okul aile birliklerinin kantin kiralamasında kiracı KDV mükelleflerince KDV sorumlu sıfatıyla beyan edilmektedir.

### 3. Reklam Hizmetlerinde KDV Tevkifatı

30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, profesyonel veya amatör spor kulüplerine oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde reklam verilmesi örnek olarak sayılmakta; bu işlemlerde reklam alanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde, reklamı veren KDV mükelleflerince sorumlu sıfatıyla KDV beyan edileceği açıklanmaktadır.

### 3.1. Formalara Reklam Verilmesi ve Spor Kulüplerine Sponsorluk Giderleri



55 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde profesyonel futbol şubelerinin faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefi olmaları nedeniyle, reklam hizmetlerine ait KDV'nin genel esaslara göre spor kulüpleri tarafından beyan edileceği, dolayısıyla sorumluluk uygulamasının söz konusu olmayacağı açıklanmıştır.

55 Seri No.lu KDV Genel Tebliği sonrasında KDV mükellefi olmayan amatör spor kulüplerine verilen reklamlarda tevkifat uygulanmaktadır. Dernek statüsünde faaliyet gösteren ve KDV mükellefiyetleri bulunmayan bu kulüplere reklam veren KDV mükellefleri sorumlu sıfatıyla KDV beyan etmek durumundadırlar.

Forma reklamı dışında KDV mükellefiyetleri bulunmayan spor kulüplerine sponsorluk adı altında yapılan tüm reklam ödemelerini de bu kapsamda değerlendirmek gerekir.

**Örnek:** Amatör ligde mücadele eden İneboluspor Kulübüne forma reklamı veren Kuzey A.Ş. ile nakdi sponsorluk karşılığında antrenman sahasına tabelalarını asan Poyraz A.Ş. kulübe ödedikleri bedeller üzerinden KDV hesaplamak ve sorumlu sıfatıyla beyan etmek durumundadırlar.

### 3.2. Duvar, Pano ve Billboardlara Reklam Verilmesi

Binaların dış yüzeyine boyama; arsa ve arazilere pano, billboard yerleştirilmek gibi yöntemlerle reklam verilmesi işlemlerinde bu yerlerin sahibi konumundaki kişilerin KDV mükellefiyeti bulunmaması halinde reklamı veren KDV mükelleflerince tevkifat yapılacaktır.

**Örnek:** Sahile inen yol kenarında arsası bulunan Bayan (Z) ile pansiyon sahipleri arsa üzerine ışıklı reklam panoları koyma konusunda anlaşmışlar.

Buna göre, Bayan (Z)'nin başka faaliyeti nedeniyle KDV mükellefiyeti bulunmaması durumunda reklam veren KDV mükellefi pansiyon işletmelerince tevkifat yapılacaktır.

**Örnek:** Apartman yönetimi apartmanın otoyola bakan ve önü boş olan kuzey yönlü yan cephesine ısı yalıtımı yaptırmak istemektedir. Yalıtım firması bu cephenin yalıtımını üzerine 5 yıllığına kendi reklam tabelasını asmak kaydıyla ücretsiz yapmayı teklif etmiş ve apartman yönetimiyle anlaşmıştır.

Bu örnekte iki ayrı işlem bulunmaktadır. Birincisi yalıtım firmasının ısı yalıtım taahhüt işi diğeri de apartman yönetiminin reklam alma işlemidir. Yalıtım firması apartman yönetiminin KDV mükellefiyeti bulunmadığından verdiği reklam nedeniyle tevkifat yapmak ve 2 No.lu KDV beyannamesi vermek durumundadır.

### 3.3. Yazılı Eserlere ve İnternet Sitelerine Reklam Verilmesi

KDV mükellefiyeti bulunmayan kişiler tarafından yayımlanan dergi veya kitap reklam verilmesi durumunda da reklam veren KDV mükelleflerince tevkifat uygulanacaktır. Ancak ticari amaçla kurulmayan ve KDV mükellefiyeti bulunmayan internet sitelerinin reklam alması durumunda bu işlemin ticari faaliyet kabul edilip internet sitelerinin KDV mükellefiyetinin mi tesis edileceği yoksa reklam verenler tarafında tevkifat mı yapılacağı konusunda net bir görüş bulunmamaktadır.

#### Tevkifatın Beyanı ve İndirim:

Tam tevkifat yapan KDV mükellefleri tevkif ettikleri vergiyi 2 No.lu KDV beyannamesinin Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim bölümünde beyan edecekler ve aynı dönemde 1 No.lu KDV beyannamesinin Bu Döneme Ait İndirilecek KDV satırında indirim konusu edebileceklerdir.

Öte yandan, vergi indirimini düzenleyen KDV Kanununun 29/3 maddesine göre, indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılıp aşılmasıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

49 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi halinde de indiriminin mümkün olduğu açıklanmıştır.

Buna göre, Kanunun 29/3 maddesine amir hükmü de göz önünde bulundurduğumuzda, sorumlu sıfatıyla KDV'nin indirimi, söz konusu verginin **vergiyi doğuran olayın vukubulduğu takvim yılı aşılıp aşılmasıyla**, ödendiği vergilendirme döneminde yapılabilecektir.

**Örnek:** (X) Ltd. Şti. belediyeden kiraladığı kafeteryaya ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan etmesi gereken KDV'yi beyan etmemiştir. 2009-2012 yıllarını kapsayan kira sözleşmesi bulunan mükellefle ilgili inceleme sonucunda 2009, 2010 ve 2011/1-4 dönemlerine ilişkin tarhiyat yapılmıştır.

Buna göre, 2009, 2010 vergilendirme dönemlerine ilişkin 2011 yılında tarh edilen sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV'nin, vergiyi doğuran olayın vukubulduğu takvim yılı aşılıp aşılmasıyla indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

2011/1-4 vergilendirme dönemlerine ait tarh edilen vergi ise vergiyi doğuran olayın vukubulduğu takvim yılı aşılıp aşılmadan ödendiği için indirim konusu yapılabilecektir.

#### Sonuç:

Kiralama ve reklam hizmetleri ticari, sınaî, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyet çerçevesinde gerçekleşme şartına bağlı olmaksızın KDV'ye tabidir. Bu işlemleri gerçekleştirenlerin her birine mükellefiyet tesis etmek yerine Bakanlık yetkisini kullanarak hizmeti alanların KDV mükellefi olmaları durumunda bu verginin alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyanına kara vermiştir.

KDV mükellefleri kiralama ve reklam hizmetlerinde alıcıların KDV mükellefi olup olmamaları ve kiralama işleminin KDV'den istisna edilip edilmediğine bakarak sorumlu sıfatıyla beyanname verip vermeyeceklerini tespit etmek durumundadırlar.

Sorumlu sıfatıyla beyan verilmeyen ve sonradan ikmale veya resen tarhiyat yoluyla ödenen verginin indirim konusu yapılmasında da Kanunun 29/3 maddesindeki vergiyi doğuran olayın vukubulduğu takvim yılının aşılıp aşılmadığına dikkat edilmesi gerekmektedir.



## ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN GELİR VERGİSİ VE KDV AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

**ALTAN YILMAZ**  
Devlet Gelir Uzmanı

### I. GİRİŞ

İnşaat sektörü ülkemiz ekonomisinin lokomotif sektörlerindedir. Son yıllara kadar yap-satçı olarak tabir edilen küçük sermaye sahibi müteahhitlerin rol oynadığı bu sektör, konut kredisi faizlerinin cazip oranlarda olması nedeniyle büyük sermaye şirketlerinin ilgi alanına girmiş bulunmaktadır. Bunun yanında, sektörün getirilerinden istifade etmek isteyen ancak bu işlerle iştigal etmeyenler de yatırım amacıyla arsa satın almaktadırlar. Bu kişilerden bazıları rant değerinin yüksekliğine bağlı olarak arsaları karşılığında daire iktisap etmekte ve bu daireleri daha sonra elden çıkarmakta bazıları da bu arsalar üzerine kendileri konut veya işyeri inşa etmektedirler. Gelir getirici faaliyetleri bulunmaları sebebiyle her iki kesim de vergilendirmeye ilişkin ödevlerle karşılaşmaktadırlar. Ancak arsa karşılığı inşaat işleri veya özel inşaat işlerinin vergilendirilmesine ilişkin vergi mevzuatımızda özel düzenlemeler bulunmaması nedeniyle bu işlerle iştigal edenler vergi ödevlerinin nasıl yerine getirileceği konusunda sorunlar yaşamaktadırlar. Özel düzenlemelerin bulunmaması nedeniyle bu konuya meslek mensuplarınca da yeterince nüfuz edilememektedir. Nitekim arsa karşılığı inşaat işlerine gelir idaresinin görüşleri ve yargı kararları yön vermekte olup, bu görüş ve kararlara her zaman ulaşılamamaktadır.

Bu sorun göz önünde bulundurularak, bu yazıda arsa karşılığı inşaat işleri ile ilgili görüş, karar ve yaklaşımlar tartışılacaktır. Kuşkusuz bu alanda karşılaşılabilecek sorunlar çok boyutlu olduğundan sadece uygulamada sıkça karşılaşılan sorunlara ilişkin pratik bilgiler verilmeye çalışılacaktır.

### II. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibinin edimi arsasını, konut veya işyeri karşılığında müteahhide teslim etmektedir. Müteahhit'in edimi de arsa karşılığında, inşaat bitiminde ödemeyi bağımsız bölümler vermek suretiyle aynı olarak yapmaktır. Bu ilişki genelde taraflar arasında noter huzurunda düzenlenen sözleşmelerle düzenlenmektedir. Bu nedenle öncelikle bu sözleşmelerin mahiyeti ele alınacaktır.

#### 1. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği

Arsa sahipleri ile müteahhitler arasındaki ilişkiler çeşitli sözleşmelere konu olabilmektedir. İnşa aşamasından önce, öngörülen projeye göre kat irtifakı tescil ve tesisi yapıp arsa sahibi ile müteahhit arasında genellikle noterde bir inşaat sözleşmesi düzenlenir. Karşılıklı yükümlülükler ile yükümlülüklerin ihlal edilmesi halinde karşılaşılabilecek müeyyideler, ayrıntılı olarak bu sözleşmede yer alır. Müteahhit ile arsa sahibi arasındaki ilişki karşılıklı teslim yükümlülüğü şeklinde görülmekle birlikte aslında işin mahiyeti müteahhidin bilgi birikiminin de işin içinde olduğu ilişkiyi yansıtmaktadır.

Buradan hareketle sözleşmenin niteliği de değişmektedir. Borçlar Kanununda arsa karşılığı inşaat adıyla düzenlenmiş özel bir sözleşme türü bulunmadığı için, konunun hukuki mahiyeti doktrinde tartışmalıdır. Taraflar arasındaki ilişkiyi sadece arsa ve konut değişimi olarak gören yaklaşıma göre, arsa karşılığı inşaat ilişkisini düzenleyen sözleşme "trampa sözleşmesidir". Müteahhidin bilgi ve becerisini de işin içine katan görüşe göre ise bu

sözleşme “**istisna akdi**” hükmündedir.

Yargının yaklaşımı incelendiğinde, bu işleri düzenleyen sözleşmelerin Danıştay tarafından “arsa karşılığı inşaat sözleşmesi”, Yargıtay tarafından ise arsa sahibi-müteahhit ilişkisinin, “arsa payı karşılığında anahtar teslimi bina yapımı ve gayrimenkul satış vaadi esasında bina inşaat sözleşmesi” veya “çift tipli karma sözleşme” olarak nitelendirildiği görülmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, arsa karşılığı inşaat sözleşmesi, müteahhit arsa üzerine sözleşmede belirtilen tipte inşaat yapma yükümlülüğünü, arsa sahibi yönünden ise ya müteahhide ya da onun göstereceği üçüncü kişilere tapuda pay geçirim taahhüdünü içermektedir. Dolayısıyla bu sözleşme bir yandan istisna sözleşmesine, öte yandan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesine ilişkin hükümler içermesi nedeniyle “çift tipli karma sözleşme” niteliği taşımaktadır.

Sözleşmenin gayrimenkul satışını ve satış vadini içermesi nedeniyle taraflar arasındaki ilişkinin geçerli olabilmesi için Borçlar Kanununun ilgili hükümleri gereği resmi senede bağlanması gerekmektedir.

## 2. Gerçek Kişilere Ait Arsalar Üzerine İnşa Edilen İnşaatların Vergilendirilmesinde Özellikli Hususlar

Gerçek kişilerin arsası üzerinde, şirketler ya da müteahhitler tarafından inşa edilen her türlü yapı işleri nedeniyle elde edilecek kazançlar vergi mükellefiyetini gerektirmektedir. Ancak arsa sahibi gerçek kişilerin kendi arsaları üzerine inşa edecekleri yapılar için belirli hallerde gelir vergisi mükellefiyeti gerektirmektedir.

Gerçek kişilerin arsaları üzerine inşa edilen yapılardan elde edilecek gelirlerin vergilendirilmesi çeşitli alternatiflere göre, aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

### 2.1. İnşaat Aşamasında Vergilendirmeye İlişkin Hususlar

Gerçek kişiler tarafından kendi arsaları üzerine bina inşa edilmesi sırasında dikkat edilmesi gereken husus inşaatın ticari bir gaye ile yürütülüp yürütülmediği ile ticari organizasyonu gerektirecek hacim ve ölçüde olup olmadığıdır. Bu konuda, herhangi bir düzenleyici işlem olmamakla birlikte konuya tamamen gelir idaresi tarafından yön verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesindeki ticari faaliyet ve ticari kazancın tanımından da anlaşılacağı üzere, ticari faaliyet bir tür emek sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması



böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin “ticari faaliyet” olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmeye birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde

kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan, özel inşaat olarak adlandırılan organizasyonda, bu organizasyonu üstlenen kişinin organizasyon kapsamındaki faaliyetleri inşaatın yapımına ve organizasyona ilişkin her türlü işlerden (işçi ve usta temini, malzeme alımı, her türlü ödeme ve tahsilat vb.) meydana gelmektedir.

Bu durumda özel inşaat yapımında gayrimenkullerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarında olup olmadığı önem arz etmektedir.

Buna göre, gerçek kişilerin ticari gaye olmaksızın, servetin nitelik değiştirmesi veya bir takım zorunlu nedenlerle gayrimenkul inşa etmeleri ticari faaliyet olarak kabul edilmemektedir. Bu işlerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırını aşmaması halinde gerçek kişilerin

gelir vergisi mükellefiyeti tesis etmelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak şahsi ihtiyaç kavramı objektif bir ölçü değildir. Zira kişilerin ekonomik durumu ve kişisel özellikleri şahsi ihtiyacın çerçevesini değiştirebilmektedir.

**Örneğin**, 5 çocuğu bulunan bir kişi arsası üzerine her çocuğuna bir daire düşecek şekilde 7 dairesel bina inşa etmeyi planlıyorsa bu kişinin inşaat işi dolayısıyla gelir vergisi mükellefiyeti tesis etmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak bu kişinin tek çocuğunun bulunması halinde inşa edeceği bina dolayısıyla gelir vergisi açısından ticari kazanç mükellefiyeti tesis etmesi gerekmektedir.

Bu örnekten de anlaşılacağı üzere, özel inşaat yapımında gayrimenkullerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması ve ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurlarını açıkça taşıması, yapılan faaliyetin ticari sayılması için yeterlidir.

Şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmamakla birlikte işyeri ya da mesken ve dükkan

ünitelerinden oluşan inşaatın yapılması durumunda, ticari bir organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça ortaya çıkması nedeniyle bu faaliyetin ticari sayılması için yeterli olmaktadır. Bu uygulamada inşa edilen işyerinin satılmak amacıyla yapılıp yapılmamasının veya satılıp satılmamasının hiçbir önemi bulunmamaktadır. Zira işyeri inşaatının gelir elde etmek amacıyla yapılan ticari bir organizasyon olduğu açıktır.

**Örneğin**, bir kişi kendi arsası üzerine bir dükkan ve iki daire inşa ediyorsa burada ticari bir organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Bu durumda inşa işi nedeniyle ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerektiği kabul edilmektedir. Nitekim Gelir İdaresinin bu konuda birçok özeldesi mevcut olup, 3.9.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4006-807/41000 sayılı özeldesi de bunlardan biridir.

## 2.2. İnşa Aşamasında Yapı Denetim Mevzuatından Kaynaklanan Mükellefiyet Tesis Sorunu

Yukarıda da belirtildiği üzere, belli şartlarda kişilerin mükellefiyet tesis etmesine gerek bulunmamaktadır. Gelir İdaresinin görüşü bu yönde olmakla birlikte Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Yapı Denetim Komisyonu Başkanlığınca yönlendirilen ve

yasal dayanağı 4708 sayılı Yapı Denetim Kanunu ile bu Kanuna ilişkin yönetmelik ve genel yazılar olan uygulamada, şahsi ihtiyaca yönelik dahi olsa vergi mükellefiyeti ve ticaret odası kaydı aranılmakta, aksi takdirde yapı izni verilmemektedir.

Bu konuyla ilgili sorunlar Gelir İdaresine yansıdığı zaman özel ihtiyaca yönelik inşaatlarda vergi mükellefiyeti tesis ile ticaret odası kaydının aranılmasına gerek olmadığı belirtilmektedir.<sup>[1]</sup> Nitekim belli bir konuda vergi mükellefiyeti konulması vergi kanunları ile belirlenmekte ve konuyla ilgili Maliye Bakanlığı yetkili kılınmaktadır. Bu çerçevede, vergi mükellefiyeti şartı ile ticaret odasına kayıt şartının Bayındırlık ve İskan Bakanlığınca da aranılmaması gerektiği yönünde yazışmalar yapılmış, ancak ilgili Bakanlık bu uygulamadan vazgeçmemiştir.

## 2.3. Kendi Arsalarına İnşaat Yapanlarca Çalıştırılan İşçilere Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi

Arsa karşılığı inşaat işlerinde çalışanlara yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi iki şekilde ele alınmalıdır. Arsası üzerine inşaat yapan gelir vergisi mükellefi ise bu kişi yaptığı ücret ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yaptıktan sonra muhtasar beyanname ile beyan etmek zorundadır.

İnşaatı yapan kişinin yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde gelir vergisi mükellefiyeti tesis etmesine gerek bulunmaması halinde, bu kişinin çalışanlara yaptığı ücret ödemeleri üzerinden tevkifat yapma sorumluluğu bulunmamaktadır. Çünkü özel inşaat yapan kişinin yanında çalışanlar Gelir Vergisi Kanununun 64 üncü maddesi uyarınca **diğer ücretli** olarak değerlendirilmektedir.

Anılan maddenin birinci fıkrasında diğer ücretlilerin safi gelirlerinin takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olduğu belirtilmiştir. Diğer ücret kapsamına giren hizmet erbapları işverenden alacakları iş bildirimini vergi dairesine ibraz ederek mükellefiyet tesis ettirmekle yükümlü olup, işverence yapılacak iş bildiriminde işverenin adı soyadı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi ve imzası bulunmalıdır.

Vergi Usul Kanununun 251'inci maddesine göre, işverenler hizmet erbabının, Kanunun tayin ettiği

süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etme yönünden sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluk, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri açısından geçerli olup, özel inşaat işi sahipleri açısından geçerli değildir.

İnşaatta çalıştırılan işçilerin hizmetin ifa olduğu bütçe yılının ikinci ayında; takvim yılı içinde işe başlamış iseler işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde vergi dairesine başvurarak vergi karnesi üzerinde vergilerini tarh ettirmeleri gerekmektedir. 2011 yılı başında işe başlayan diğer ücretlinin ödemesi gereken vergi 358,42 TL'dir. Vergi Karnesi üzerine yazılan bu tutarın Şubat ve Ağustos aylarında olmak üzere iki eşit taksitte (358,42/2=179,21 TL olarak) çalışan tarafından ödenmesi gerekmektedir.

#### 2.4. Müteahhitlerce Arsa Sahipleri Adına Ödenen Yapı Denetim Hizmet Bedellerinin Gider ve KDV boyutu

Arsa karşılığı inşaat işlerinde yapı sahibi ile yapım işini üstlenen müteahhit arasında yapılan sözleşmelere göre, genelde yapım aşamasındaki her türlü giderlerin müteahhit tarafından karşılanması öngörülebilmektedir. Yapım aşamasındaki giderlerden biri de yapı denetim kuruluşlarına ödenen hizmet bedelleri olduğundan ve hizmet sözleşmesi de Kanunen yapı sahibi ile denetim kuruluşu arasında yapıldığından müteahhit tarafından hizmet bedelinin ilgili banka hesabına ödenmesi aşamasında ödenen bu hizmet bedellerinin müteahhidin defterine gider olarak kaydedilip edilmeyeceği konusunda tereddütler yaşanmaktadır.

Yapı Denetim Kanunu uygulamasında sözleşmenin yapı sahibi ile yapı denetim firması arasında imzalanacağı belirtildiğinden ve yapı sahibi de müşteri konumunda olduğundan faturanın yapı sahibi adına düzenlenmesi gerekmektedir. Müteahhidin yapı sahibinin vekili olması Kanunen mümkün olmadığı için müteahhidin vekil sıfatıyla faturayı kendi adına düzenlemesi de mümkün değildir.

Dolayısıyla, müteahhit tarafından ödenen yapı denetim hizmet bedellerine ilişkin yapı sahibi adına düzenlenen belgelerin müteahhit tarafından gider belgesi olarak kullanılması ve faturada yer alan KDV

tutarının indirimi mümkün değildir.[2]

### 3. Satış Aşamasında Vergilendirme

Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibi açısından iki aşamalı bir vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Vergilendirmenin ilk aşaması arsaya ilişkin olup, arsanın elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazancından kaynaklanmaktadır. İkinci olarak arsa karşılığı edinilen dairelerin satışı aşamasında vergilendirme söz konusu olmaktadır.

#### 3.1. Arsa Sahibinin Arsasının Devrinin Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

Sahibinin özel malvarlığına dahil arsanın kat karşılığı müteahhide verilmesi işlemi Gelir Vergisi Kanunu yönünden farklı şekillerde değerlendirilmektedir. Bir yaklaşıma göre, arsa karşılığında daire alınması aşamasında arsanın elde çıkarıldığı kabul edilerek oluşan değer artış kazancının buna göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu yaklaşıma göre, belli bir tarihte ivazlı olarak edinilmiş arsanın müteahhide verilmesinde gelir, inşaatın bitiminde mahiyet ve tutar itibarıyla belli olacağından vergiyi doğuran olay da bu tarihte gerçekleşecektir. Değer artış kazancının sözleşmenin imzalanıp tapuda müteahhit adına devrin yapıldığı anda doğduğunu söylemek imkansızdır. Çünkü bu aşamada herhangi bir değer söz konusu değildir. Kısaca, arsa sahibi açısından değer artış kazancı bağımsız bölümlerin iktisap tarihinde gerçekleşmektedir.

Gelir İdaresinin bir görüşünde[3] yer verilen ikinci bir yaklaşıma göre, arsanın kat karşılığı inşaat yapılmak üzere tapuda müteahhide devredilmesi halinde arsanın satışının söz konusu olacağı bu sürenin 5 yıllık süre içinde gerçekleşmesi halinde arsa satışından doğan kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirileceği benimsenmiştir. İnşaat sözleşmesinin noterde yapılması halinde ise tapu devrinin gerçekleşmemesi nedeniyle satış olarak değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Bilindiği üzere, değer artış kazançlarını düzenleyen GVK 80 inci maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre "elden çıkarma" deyimi, maddede yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla arsanın kat karşılığı müteahhide verilmesi değer artış kazancı kapsamına girmektedir.



Ancak;

- Arsa miras vb. nedenlerle bir ivazsız olarak edinilmişse veya

- İvazlı olsa da arsanın edinilmesinden 5 yıl (01/01/2007 tarihinden önce iktisap edilmiş gayri menkullerde 4 yıl) geçtikten sonra elden çıkarılmışsa değer artış kazancı hesaplanmayacaktır.

#### - Safi Değer Artışının Hesaplanması

Gelir Vergisi Kanununun "Safi değer artışı" başlıklı Mükerrer 81 inci maddesinin birinci fıkrasında, değer artışında safi kazancın, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesiyle bulunacağı belirtilmiştir. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarının Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağı belirtilmiştir. Ayrıca mal ve hakların, elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki (ÜFE) artış oranında arttırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır.

Buna göre, arsaya ivazlı olarak sahip olunmuşsa ve 5 yıldan önce elden çıkarılmışsa (01/01/2007 öncesi iktisap edilenlerde 4 yıl), **iktisap edilen bağımsız bölümlerin bedeli ile arsanın**

**endekslenmiş bedeli arasındaki fark** değer artış kazancı olacaktır.

### 3.2. Bağımsız Bölümlerin İktisap Tarihinin Tespiti

İvazlı (satın alma) veya ivazsız (miras) olarak edinilen arsayı kat karşılığında müteahhite veren bir kişinin almış olduğu daire veya işyerleri tapuda cins tashihi ile yeni bir edinim mahiyetindedir. Dolayısıyla dairelerin değer artış kazancı yönünden değerlendirilmesinde 5 yıllık sürenin hesaplanmasında iktisap tarihinin arsanın iktisap tarihi olarak değil, söz konusu daire veya dükkanların arsa sahibine teslim tarihi olarak göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Arsanın ivazlı veya ivazsız olmasının bir etkisi bulunmamaktadır.

Arsa karşılığı edinilen dairelerin satışında iktisap tarihinin tespiti de önem taşımaktadır. Şöyle ki ticari kazanç kapsamında değerlendirilmeyen gayrimenkuller iktisap edildikleri tarihten 5 yıl geçtikten sonra satılır ise elde edilen kazanç için değer artış kazancı hesaplanmayacaktır.

İktisap tarihinin tespiti normal olarak gayrimenkulün tapuda kişi adına tescilidir. Ancak uygulamada kişi adına tapuda tescil yapılmadan önce gayrimenkuller sahibinin fiili kullanımına bırakılabilmektedir. Bu durumda iktisap tarihinin gayrimenkulün fiili kullanıma bırakıldığı tarih olarak kabul edilmesi gerekmektedir.<sup>[4]</sup> Fiili kullanıma bırakıldığı tarih o gayrimenkul ile ilgili olarak elektrik veya su aboneliği alındığı tarih itibarıyla tespit edilebilmektedir.



### 3.3. Arsa Karşılığı Edinilen Bağımsız Bölümlerin Satışının Değerlendirilmesi

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesine göre arsasını müteahhide veren kişinin elde ettiği bağımsız bölümlerin satışı aşamasında iki şekilde vergilendirme söz konusu olabilmektedir. Bu satışlar dolayısıyla elde edilen kazançlar ya değer artış kazancı ya da ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Bu konuda da Gelir İdaresince verilen görüşlerle uygulamaya yön verilmiş bulunmaktadır.

#### - Ticari Organizasyon Ölçütü

Değer artış kazancı ile ticari kazanç arasında ayırım yapılırken kullanılan ilk ölçüt **ticari organizasyon** ölçütüdür. Bu ölçüte göre, arsa karşılığı iktisap edilen bağımsız bölümler ticari organizasyon kapsamında satılıyorsa elde edilen kazanç her halükarda ticari kazançtır. Ancak ticari organizasyonun tanımı da yasal olarak yapılmış değildir. Ticari organizasyonun çerçevesi doktrin ve idari görüşlerle çizilmiş olup, her olayın özelliğine göre değerlendirilmektedir. Buna göre, sermaye tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik faaliyetlere girişilmesi ile yürütülen bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı ya da ticaret siciline kaydolmayı gerektirecek hacim ve genişlikte olması halinde, ticari organizasyonun oluştuğu kabul edilmektedir.

#### - Devamlılık Ölçütü

Ticari organizasyonun oluşmadığı durumlarda **devamlılık ölçütüne** bakılmaktadır. Niceliksel bir ölçütle yapılan satışların birden fazla olup olmadığına göre yapılan satışlardan elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Arsa karşılığı olarak edinilen birden fazla bağımsız bölümün iktisap tarihinden sonra, **aynı kişiye farklı tarihlerde ve farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması** durumunda yapılan satışların devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil ettiği kabul edilmektedir. Gelir İdaresinin başka bir görüşünde **bir yılda birden fazla veya her yılda bir gayrimenkul satılması durumunda**, yapılan satışların devamlı olarak gayrimenkul alım satım işi ile uğraşıldığına karine teşkil edeceği belirtilmiştir.[5]

**Örneğin**, arsa karşılığı iktisap edilen

gayrimenkullerden ikisinin, aynı takvim yılı içinde farklı tarihlerde satılmış olması, devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil ettiğinden, söz konusu satış işlemleri dolayısıyla elde edilecek kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bir olayda, gerçek kişi tarafından arsa karşılığı edinilen dairelerden 10 adedinin aynı takvim yılında elden çıkarılması işlemi gelir idaresi tarafından ticari faaliyet olarak nitelendirilmiş buna karşın mükellef yargı yoluna başvurarak bu satışların ticari gaye ile yapılmadığını iddia etmiştir. Olayla ilgili Danıştay tarafından verilen kararda[6] satış işleminin gayrimenkul alım satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil ettiği hükmü verilmiştir. Ayrıca, bu satışların kazanç sağlama amacı dışında hangi nedenle yapıldığını kanıtlama yükünün davacıya ait olduğu belirtilmiştir.

İdarenin ve yargının görüşlerinin birlikte değerlendirilmesinden, ticari bir organizasyon olmaksızın birden fazla yapılan satışların (bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması) hangi amaçla yapıldığının araştırılması gerekmektedir. Zira bu tür konularda her olayın kendi özelliği içerisinde ayrıca değerlendirilmesi gerekmekte olup, şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacı ile yapılan gayrimenkul alım satım faaliyetinden elde edilen kazancın, bu faaliyetin birden fazla yapılması durumunda dahi değer artış kazancı hükümlerine göre değerlendirileceği tabiidir.

#### - Birden Fazla Bağımsız Bölümün Tek İşlemlerle Satışı

Yukarıda arsa karşılığı veya satın alma yoluyla edinilen birden fazla bağımsız bölümün/gayrimenkulün farklı tarihlerde satışının hangi hallerde ticari kazanç olarak değerlendirildiği belirtildi. İdare tarafından benimsenen bir diğer yaklaşıma göre, daireler birden fazla da olsa tek satış işlemi ile elden çıkarılıyorsa bu durumda elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilmektedir.

**Örneğin**, bir apartmanda bulunan 10 dairesini tek bir işlemle öğrenci yurdu faaliyetinde bulunacak olan bir şirkete satan kişinin elde edeceği kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir.

### 3.4. Arsa Karşılığı İktisap Edilen Bağımsız Bölümler İçin Müteahhit Tarafından Fatura Düzenlenmesi

Arsa karşılığı inşaat işi devam ederken müteahhit tarafından bağımsız bölüm satışı gerçekleştirilebilmektedir. Bu durumda, devam eden inşaatlarda tapu senedi ile yapılan daire satışları için faturanın hangi tarihte düzenleneceği konusunda da tereddütler yaşanmaktadır. Daireyi satanlar açısından çeşitli alternatifler söz konusudur; fatura tapu tarihinde mi yoksa daire tesliminde mi ya da iskanın alınması durumunda mı düzenlenecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde; fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 231 inci maddesinin 5 numaralı bendinde de; faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmemiş olan faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, 232 nci maddesinde ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Buna göre, konutlar fiilen tamamlanmadan önce kat mülkiyetine geçilmesi halinde mülkiyetin devri tapuda tescil suretiyle gerçekleştiğinden satışa ilişkin faturanın tapuya tescil tarihinden itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi; konutların fiilen kullanılmaya başlanması durumunda ise, fiilen kullanıma başlandığı tarihten itibaren yedi gün içinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.

### 3.5. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin KDV Boyutu

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, KDV'nin iki boyutu söz konusudur. Bunlardan ilki arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişkidir. İkincisi ise müteahhidin üçüncü kişilere yaptığı satışlarla ilgilidir. Arsa sahibi ile müteahhit arasında arsa sahibinin arsasını müteahhide devretmesi müteahhidin de arsa karşılığında daire teslim etmesi söz konusudur. Vergilendirme ile ilgili temel tartışma da bu noktada gelişmektedir. KDV konusunu olayın iki yönüyle ele almaya çalışacağız.

#### 3.5.1. Arsa Sahibi ve Müteahhit Arasındaki İlişkinin KDV Boyutu

Arsa karşılığı inşaat işi ile ilgili idari görüş, 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin D bölümünde açıklanmış bulunmaktadır. Öte yandan Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayımlanan 60 Seri No.lu KDV Genel Sirküler Taslağının "1.8. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri" başlıklı bölümünde de açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.

30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre; "trampa" niteliğinde olan iki ayrı teslimden arsa sahibi tarafından müteahhide yapılan arsa teslimlerinin, arsanın iktisadi bir işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak yapması durumunda KDVK'nın konusunu teşkil edeceği ve KDV'ye tabi olacağı ancak arsa sahibinin mükellefiyetinin bulunmadığı, dolayısıyla arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide teslim etmiş olması durumunda KDV hesaplanmayacağı belirtilmiştir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinin hizmet ifası değil de iki ayrı teslim olduğu yönündeki vergi uygulaması 60 No.lu KDV Sirküler Taslağında da benimsenmiştir. Taslakta iki ayrı teslimin, dolayısıyla vergiyi doğuran



olayın ne zaman gerçekleştiği konusunda uygulamada yaşanan tereddütler giderilmektedir.

Buna göre, arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibarıyla arsa sahibinin arsaya ilişkin, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için eş zamanlı olarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde; vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada bağımsız birimlerin **emsal bedeli** üzerinden %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınacaktır. Emsal bedel de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267 nci maddesinde belirtilen

üçüncü sıra olan takdir esasının uygulanması suretiyle bulunacaktır.

### 3.5.2. Müteahhit Tarafından Üçüncü Şahıslara Satılan Bağımsız Bölümlerin KDV Yönünden Değerlendirilmesi

Müteahhit tarafından ya da ticari kazanç esaslarına göre vergilendirilecek arsa sahibi tarafından üçüncü kişilere yapılacak gayrimenkul teslimleri KDV'ye tabi olacaktır. Gayrimenkul satışlarında mülkiyetin devri esas itibarıyla gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescil edilmesi ile gerçekleşmektedir. Gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescili veya fiili kullanımına bırakılmasından önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde bu belgede gösterilen bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Buna göre;

- Konutların inşaatı devam ettiği sürece vergiyi doğuran olay meydana gelmeyeceğinden KDV hesaplanmayacaktır. Ancak konutlar tamamlanmadan önce kat mülkiyetine geçilmiş ise, mülkiyet devri tapuda tescil suretiyle gerçekleştiğinden, tapuya tescil anında vergiyi doğuran olay meydana gelecek ve KDV hesaplanacaktır.

- Konutların fiilen kullanılmaya başlanması halinde, fiilen kullanıma başlandığı tarihte vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden bu tarih itibarıyla KDV hesaplanacaktır.

- Tapuda tescil veya fiili kullanımdan önce herhangi bir tarihte fatura veya benzeri bir belge düzenlenmesi halinde, belgede yer alan tutarla sınırlı olmak üzere belgenin düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olayın gerçekleşecek ve bu tarihte KDV hesaplanacaktır.

### Arsa Sahibi Adına Tescilli Ancak Müteahhide Ait Olan Gayrimenkullerin Satışında Yaşanan Sorun

Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibi ile müteahhit ilişkilerinin çeşitli şekillerde düzenlenebildiğini belirtmiştik. Normalde, müteahhide verilecek bağımsız bölümlere isabet eden arsa paylarının başlangıçta müteahhide



devredilmesi, müteahhitin de daha sonra satış sırasında bunları üçüncü kişilere devretmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada; özellikle tapu tescili aşamasında ödenmesi gereken tapu harcından kaçınmak amacıyla arsanın mülkiyeti arsa sahibinde kalmaya devam etmekte, satış sırasında üçüncü kişilere arsa sahibi üzerinden devir yapılmaktadır. Halbuki, kayıt üzerinde arsa sahibi mülkiyeti devretse de, gerçekte satış işlemi müteahhit tarafından yapılmaktadır.

Arsa sahipleri satış aşamasında her gayrimenkul satışı için kendi adına tapu işlemlerini yaparken bu satışlardan dolayı oluşan kazancın vergisinin kendileri tarafından ödenip ödenmeyeceği konusunda tereddüt yaşamaktadırlar. Gerçekten de satış fiili olarak müteahhit tarafından yapılmış olsa da tapu kayıtlarında satışın arsa sahibi tarafından yapıldığı görülmektedir.

Bu durumla ilgili olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3/(B) maddesinde de belirtildiği üzere, vergilendirme ile ilgili olayın gerçek mahiyeti esastır. Dolayısıyla olayın gerçek mahiyeti müteahhide ait olan arsanın satışları olduğundan, müteahhit tarafından fatura edilen daire satış bedellerinin müteahhidin geliri olarak değerlendirilmesidir. Arsa sahipleri daha sonra yapılacak vergi incelemelerinde kendileri adına bu satışlardan dolayı bir tarhiyat yapılmamasını güvence altına almak amacıyla sözleşmelerine bu hükmü koymaları ve müteahhidin satışları fatura edip etmediğini kontrol etmeleri gerekmektedir. Çünkü taraflar arasında yapılan sözleşmeler vergi kanunlarını bağlamadığı gibi satışların müteahhit adına yapıldığını ispat yükü de arsa sahibine aittir.

### III. SONUÇ

Arsa karşılığı inşaat işleri Gelir Vergisi Kanunu açısından ticari kazanç ile değer artış kazançları hükümlerine göre vergilendirilebilmektedir. Vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler de dağınıktır ve herkes tarafından yeterince bilinmemektedir. Dolayısıyla bu işlerin her aşamasının önceden değerlendirilerek vergilendirme konusunda gerekirse gelir idaresinin görüşlerin başvurulmalıdır.

[1] Gelir İdaresinin 28/12/2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-587 sayılı Özelgesi.

[2] Gelir İdaresi Başkanlığının 5.1.2009 tarihli ve B.07.1.GİB.0.03.40-/4034-1079 sayılı özelgesi.

[3] Gelir İdaresinin 17/08/2006 tarihli ve 64327 sayılı özelgesi.

[4] Gelir İdaresinin 28/07/2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-GVK 40-2/4-32 sayılı özelgesi.

[5] Gelir İdaresi Başkanlığının 8.2.2005 tarihli ve B.07.0.GEL.0.40/4006 -845/5905 sayılı özelgesi.

[6] Danıştay 3. Dairesinin 30.10.2003 tarih ve E.2001/2269, K.2003/4800 sayılı Kararı.





## VERGİ MUAFİYETİNİN DERNEK VE VAKIFLARA SAĞLADIĞI AVANTAJLAR

**OSMAN KIRBAŞ**  
Devlet Gelir Uzmanı  
Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü

### 1- Bakanlar Kurulunca kamuya yararlı statüsü ve vergi muafiyeti tanınması

Derneklere 5253[1] sayılı Dernekler Kanununun 27 nci maddesi ve Dernekler Yönetmeliğinin[2] 48-52 nci maddelerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Bakanlar Kurulunca “kamuya yararlı statüsü” tanınabilmektedir. Kamu yararına çalışan dernekler, Maliye Bakanlığının ve varsa ilgili bakanlıkların görüşü üzerine, İçişleri Bakanlığının teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla tespit edilmektedir.

Vakıflara ise 4962[3] sayılı Kanunun 20 nci maddesi ve bu maddenin ikinci fırcasında verilen yetkiye istinaden çıkarılan 1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğde[4] belirtilen şartları taşımaları halinde Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilmektedir. Kendilerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınması için Maliye Bakanlığına müracaat eden vakıflar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığında yapılan ön inceleme sonrası şartları taşıyan vakıflar, ilgili kurum ve kuruluşlar ile Maliye Bakanlığının merkezi denetim elemanının olumlu görüşleri ile birlikte vergi muafiyeti tanınması teklifiyle Bakanlar Kuruluna sevk edilmektedir.

Her ne kadar isimleri dernekler için “kamuya yararlı statüsü” ve vakıflar için de “vergi muafiyeti” olsa da Bakanlar Kurulunca tanınan bu statü ve muafiyetin sonuçları aynı olup doğrudan dernek ve vakıflara bir takım avantajlar sağlandığı gibi gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları bağışları vergi matrahlarının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate almalarına imkan verilerek suretiyle, bu dernek ve vakıfların vergi mükelleflerinden bağış toplama imkanı artırılarak amaçlarının daha etkin bir

biçimde gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.

### 2. Kamuya yararlı derneklere ve vergiden muaf vakıflara sağlanan vergisel avantajlar

#### 2.1.KDV istisnası

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlıklı 17 inci maddesinde kamuya yararlı derneklere ve vergiden muaf vakıflara yönelik istisnalara yer verilmiştir.

#### - Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflarla kamuya yararlı derneklerin; ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri ile tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler KDV’den istisna tutulmuştur.

#### - Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflarla kamuya yararlı derneklerin; hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri KDV’den

istisna tutulmuştur.

Bu düzenlemeler uyarınca, vakıflar yukarıda sayılan teslimleri yaptıklarında KDV hesaplamayacaklardır. Ancak, bu istisna vakıflara yönelik olup vakıfların iktisadi işletmeleri tarafından yapılan teslimleri kapsamamaktadır.

Öte yandan aynı maddenin ikinci fıkrasının (b) bendinde yer alan “ ... *birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimleri* ” hükmü uyarınca,

- Vergiden muaf vakıflar ile kamuya yararlı derneklere bedelsiz yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile
- Gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi de

KDV’den istisna tutulmuştur.

## **2.2. Veraset ve intikal vergisi muafiyeti/istisnası**

Kamuya yararlı dernekler 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuş olup aynı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendiyle de Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur.

## **2.3. Damga vergisi istisnası**

- 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 2 sayılı tablosunun (V) bölümünün (17) numaralı bendiyle kamuya yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu dernekler tarafından ödenmesi gereken kağıtlar ile

- Aynı Kanunun 2 sayılı tablosunun (V) bölümünün (19) numaralı bendiyle, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlar için

damga vergisi istisnası tanınmıştır.

## **2.4. Harç istisnası**

492 sayılı Harçlar Kanununun “Harçtan müstesna

tutulan işlemler” başlıklı 59 uncu maddesinin (b) bendiyle kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve diğer aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu demek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ile bunların terkinleri harçtan istisna tutulmuştur.

## **2.5. Emlak vergisi muafiyeti**

Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun “Daimi muafıklar” başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (e) bendiyle, kiraya verilmemek ve kurumlar vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla bina vergisinden daimi olarak muaf tutulmuştur.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar ise bu Kanunun aynı fıkrasının (m) bendiyle, kiraya verilmemek ve vakıf senedindeki amaca tahsis edilmek şartıyla bina vergisinden daimi olarak muaf tutulmuştur.

Dolayısıyla bu dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerine kullandıkları veya kiraya verdikleri gayrimenkullerin söz konusu muafiyetten yararlanabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

## **2.6. Bu dernek ve vakıflar tarafından işletilen rehabilitasyon merkezlerine yönelik kurumlar vergisi istisnası**

Dernek ve vakıfların tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamakla birlikte Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi uyarınca, söz konusu rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisi istisnası kapsamına alınmıştır.

Rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara yönelik bu istisna doğrudan dernek ve vakıflara tanınmamış olsa da iktisadi işletmesi niteliğindeki bu merkezlerin elde edeceği gelirlerin, yıl sonunda dernek ve vakıflara aktarılacağı göz önüne alındığında dolaylı da olsa fayda sağlayacağı muhakkaktır.

## 2.7. Gümrük vergisi muafiyeti

4458[5] sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının 5911 sayılı Kanunla değişik (7) numaralı bendiyle, Bakanlar Kurulunca belirlenecek kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından ticari gaye güdülmemek ve amacı doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyanın kurumlar vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca kamuya yararlı statüsü tanınmış dernekler ile vergiden muaf vakıflar, ticari amaç gütmeksizin ve amaçları doğrultusunda kullanmak üzere yurtdışından ülkemize getirdikleri eşyalar dolayısıyla gümrük vergisi ödememektedirler.

## 2.8. Eğlence vergisi istisnası

Eğlence vergisi, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenmiş olup kamuya yararlı dernekler aynı Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendiyle bu vergiden istisna tutulmuştur. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıflara eğlence vergisi yönünden bir istisna tanınmamıştır.

## 3. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yönünden avantajlar

Kamuya yararlı statüsü veya vergi muafiyeti her ne kadar dernek ve vakıflara tanınsa da vergi mevzuatımızda bu dernek ve vakıflar aracılığıyla gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik bazı vergisel avantajlara yer verilmiştir.

### 3.1. Vergiden muaf vakıflara yapılan bağış ve yardımların vergi matrahından indirilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların, yıllık gelirin / o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmının, vergi matrahının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilmesine imkan tanınmıştır.

Bu düzenleme ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kamuya yararlı dernekler ile vergiden muaf vakıflara bağış ve yardımda bulunmaları alınmayan vergiler yoluyla teşvik edilmektedir.

### 3.2. Kültür ve turizm amaçlı bağışların vergi matrahından indirilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler** ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ve Kültür Bakanlığınca desteklenmesi uygun görülen kültür ve turizme yönelik faaliyetlere ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların **tamamının** vergi matrahından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

## 4. Sonuç

Amaçları ve faaliyetleri dikkate alınarak yapılan incelemeler sonucunda Devletin kamu hizmeti yükünü azaltacağı kanaatine verilen dernek ve vakıflara Bakanlar Kurulunca kamuya yararlı statüsü/vergi muafiyeti tanınabilmektedir. Kanun koyucu tarafından bu dernek vakıflar bazı vergilerden muaf tutularak veya muhtelif istisnalar tanınarak alınmayan vergiler yoluyla Devletin kamu hizmeti yükünü azaltmaya yönelik amaçlarını daha etkin bir şekilde gerçekleştirebilmeleri sağlanmaya çalışılmaktadır.

[1] 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

[2] 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

[3] 07.03.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

[4] 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

[5] 04.02.200 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.







## VERGİ TEŞVİKLERİ AÇISINDAN TEKNO PARKLAR

**CEM ARSLAN**  
Devlet Gelir Uzmanı

### 1. GİRİŞ

Yeni teknoloji tabanlı işletmelerin oluşumu ve var olan işletmelerin de gelişmesinin sağlandığı yerler olan teknoparklar, üniversiteler ve araştırma kuruluşlarındaki bilimsel çalışma sonuçlarının uygulamaya aktarılmasında en etkili mekanizmalar olarak karşımıza çıkar. Teknopark kavramının temelinde, işgücü, bilgi ve sermaye işbirliğinin sağlanması yatmaktadır.

Dünyada Ar-Ge harcamalarına %6,4 ile en yüksek payı ayıran ülke İsrail olup, onu %3,2 ile İsveç takip etmektedir. Ülkemiz, Ar-Ge harcamalarındaki %0,64'lük oran ile gelişmiş ülkelerin gerisindedir. Ülkemizin teknoloji alt yapısına katkıda bulunmak ve bilimsel araştırmaları teşvik ederek teknoloji yoğun üretim miktarını artırmak amacıyla hazırlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu[1] yürürlüğe girmiştir. 12.03.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 6170 sayılı Kanun ile de Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan tanımlar ve istisna süreleri gibi çeşitli bölümlerde değişiklikler yapılmıştır.

Bu Kanun kapsamında 38 adet Teknoloji Geliştirme Bölgesi (TGB) kurulmuş olup bu Bölgelerden 26'sı faaliyete başlamıştır.[2]

Söz konusu Kanunun uygulanması ile ilgili hususları belirleme yetkisi Sanayi ve Ticaret Bakanlığına verilmiş ve Bakanlık tarafından ikincil mevzuat 19.06.2002 tarih ve 24790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği ile düzenlenmiştir.

Öte yandan, teknoparklara ilişkin vergisel teşvikler; gelir ve kurumlar vergisi istisnası, ücret geliri istisnası, KDV, harçlar ve damga vergisine ilişkin istisnalardan oluşmaktadır.

### 2. TEKNO PARKLARA SAĞLANAN VERGİ DİŞİ TEŞVİKLER

Teknoparklarda yer alan yönetici şirket, girişimciler ve öğretim üyeleri aşağıda belirtilen teşviklerden yararlanır.

**a)** Teknik hizmetlerin yürütüleceği çeşitli birimlerle ilgili olarak;

- Bölgelerin kurulması için gerekli alt yapı, idare binası ve kuluçka merkezi inşası

- Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini desteklemeye yönelik yönetici şirketçe yürütülen kuluçka programları

- Teknoloji transfer ofisi hizmetleri

- Teknoloji işbirliği programları

ile ilgili giderlerin yönetici şirketçe karşılanamayan kısmı, yardım amacıyla Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından karşılanabilir. Yönetici şirkete verilecek bu ödenek, yardım amacıyla olup karşılıksızdır.

**b)** Atık su arıtma tesisi işleten Teknoparklardan atık su bedeli alınmaz.

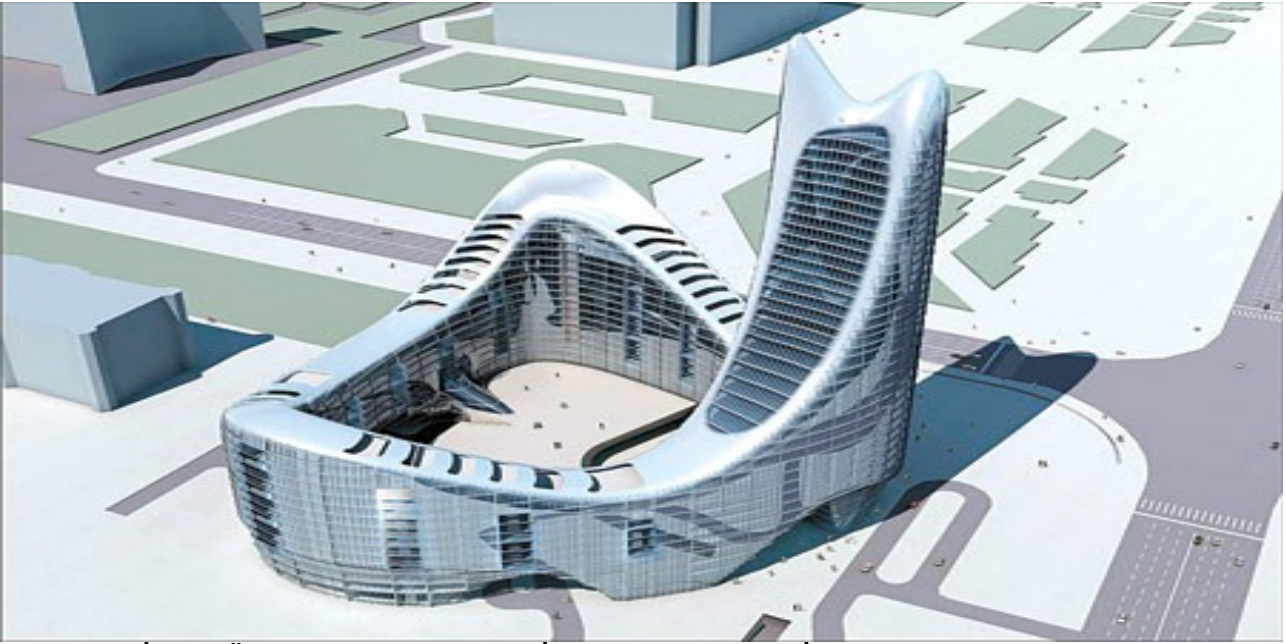
**c)** Girişimcilerin, TÜBİTAK, Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı gibi kuruluşlardan kredi veya hibe şeklinde finansman desteği sağlama imkanları bulunmaktadır.

**d)** Teknoparklarda görevlendirilen öğretim üyelerinin Bölgede elde edecekleri gelirler üniversite döner sermaye kapsamı dışında tutulur. Öğretim elemanları Üniversite Yönetim Kurulunun izni ile yaptıkları araştırmaların sonuçlarını ticarileştirmek amacı ile bu Bölgelerde şirket kurabilir, kurulu bir şirkete ortak olabilir ve/veya bu şirketlerin yönetiminde görev alabilirler.

İşletmeler, Teknoparklarda başlatıp sonuçlandırdıkları Ar-Ge projeleri sonucu elde ettikleri teknolojik ürünün üretilmesi için gerekli yatırımı, yönetici şirketin uygun bulması ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığının izin vermesi şartıyla Bölge içerisinde yapabilirler. Bu yatırımlar nedeniyle, Teknoparklarda çalışan personel ve bu yatırımlarından elde edilecek kazançlar Bölge dışında faaliyet gösteren işletmelerin ve bunların personelinin tabi olduğu esaslara göre vergilendirilir.

### 3.1.2. Girişimcilere/Şirketlere İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası

TGB Kanununun geçici 2. maddesinde, “... *bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.*” denilmektedir. Konu ile ilgili detaylı açıklamalara ise 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde[3] yer verilmiştir.



## 3. VERGİSEL DÜZENLEMELER VE TEŞVİKLER

Teknoparkların, finansman imkanları dışında yararlandığı en önemli destek vergi teşvikleridir.

### 3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Kurumlar vergisi istisnası, Teknoparkların yönetici şirketleri ve buralarda faaliyet gösteren girişimciler açısından iki farklı uygulama konusudur.

#### 3.1.1. Yönetici Şirketlere İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası

TGB Kanununun geçici 2. maddesine göre, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır.

Buna göre, yönetici şirketlerin Bölgenin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi çerçevesinde elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Bu faaliyetler dışında elde edilen (mevduat faizi gibi) kazançlar ise vergiye tabi tutulur.

#### 3.1.2.1. İstisna Kazançların Kapsamı

Teknoparklarda faaliyet gösteren kurumların, münhasıran bu bölgedeki **yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden** elde ettikleri kazançlar, 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

**Ar-Ge:** Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar,

**Yazılım:** Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile

devretme gibi teslim şekillerinin tümü olarak tanımlanmıştır. İstisnadan yararlanmak isteyen bir şirketin faaliyet konusunu yukarıda yer alan tanımlar çerçevesinde belirlemesi uygun olacaktır.

### 3.1.2.2. İstisnanın Şartları ve Özellikli Durumlar

Kurumlar vergisi istisnasından yararlanmak için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekir.

- Faaliyetlerin **Teknoparklarda** gerçekleştirilmesi

- Kazancın **yazılım ve Ar-Ge** faaliyetleri dolayısıyla elde edilmiş olması

İşletmelerin istisna kapsamında olmayan kazançları ise şunlardır;

- Yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri dışındaki ticari işlemlerden elde edilen gelirler

- Yazılım ve Ar-Ge kapsamında olmakla birlikte Bölge dışında yürütülen faaliyetler dolayısıyla elde edilen gelirler.

- Olağandışı gelirler: Nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler (Yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamındadır.)

**Örneğin;** (X) A.Ş.'nin teknoparktaki şubesinin geliştirdiği yazılımı kiralaması nedeniyle elde ettiği gelir vergiden istisna olacak; bu faaliyet dolayısıyla elde edilen hasılatın bankaya yatırılması sonucu tahakkuk eden faiz geliri ise vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, yazılım kiralaması ile ilgili satışın vadeli yapılması neticesinde oluşan vade farkı geliri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

İstisnadan yararlanan yazılım ve Ar-Ge projelerine ilişkin olarak TÜBİTAK ve benzeri kurumlardan hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır. Geri ödeme koşuluyla sağlanan yardımlar ise, borç mahiyetinde olduğundan ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir.

**Örneğin;** Defne A.Ş.'nin, ODTÜ Teknoparkında şubesi bulunmaktadır. Teknoparkta yer alan bu şube, gerçekleştirdiği bir Ar-Ge projesi dolayısıyla Sanayi ve Ticaret Bakanlığından hibe şeklinde 100.000 TL destek almıştır. Ayrıca bu hibenin dışında,

Teknoparktaki Ar-Ge projesi dolayısıyla 50.000 TL kazanç sağlanmıştır. Bu durumda şirketin muhasebe kayıtları ve vergilendirme işlemleri aşağıdaki şekilde olacaktır.

-----	
	-
102 BANKALAR	100.000
602 DİĞER GELİRLER	100.000
01. Teknopark hibe geliri	100.000
-----31.12.-----	
602 DİĞER GELİRLER	100.000
01. Teknopark hibe geliri	100.000
690 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	100.000
-----	

- Bu hibenin verilmesi işlemi KDV'ye tabi değildir.

- Şirketin (hibe ile birlikte) Teknopark şubesinin kazancı 150.000 TL'dir. Bu tutar, "690 Dönem Net Karı veya Zararı" hesabı ile beyannamenin "Ticari Bilanço Karı" satırına aktarılacaktır. Ayrıca 150.000 TL, beyannamenin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümündeki "Teknopark İstisnası" satırına yazılacak ve vergiden istisna edilecektir.

İstisna sadece Bölgede yürütülen yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmış olduğundan, şirketlerin Teknopark dışarısındaki destek, bakım ve uygulama danışmanlığı gibi hizmetlerden sağladıkları kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

**Örneğin,** (Kerem) A.Ş.'nin Hacettepe Teknoparkında geliştirdiği ve sattığı bir yazılım programı ile ilgili olarak bölge dışında verdiği bakım hizmeti dolayısıyla elde ettiği gelir, vergiye tabi olacaktır.

Ayrıca, istisna uygulamasında, mükelleflerin tam veya dar mükellef olmasının bir önemi yoktur.

### 3.1.2.3. Teknoparklarda Gerçekleştirilen Seri Üretim Faaliyetleri

Teknoparklarda yer alan girişimcilerin yazılım ve

Ar-Ge faaliyetleri sonucu meydana getirdikleri ürünleri seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin satılmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı istisnaya konu edilecek, üretim ve pazarlama dolayısıyla elde edilen kazançlar ise vergiye tabi tutulacaktır.

Ancak, lisans ve patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılma, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım ve benzeri faaliyetlerden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Seri üretim kapsamında elde edilecek kazancın lisans ve patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmının belirlenmesinde transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırma yapılacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunundaki transfer fiyatlandırması uygulamasında kullanılacak yöntemler;

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- Maliyet artı yöntemi
- Yeniden satış fiyatı yöntemi
- Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellefin, işlemlerin mahiyetine uygun olarak belirlenecek diğer yöntemler (İşleme dayalı net kar marjı yöntemi, kar bölüşüm yöntemi ya da mükellefçe belirlenecek diğer yöntemler)

olarak sayılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalara göre, Teknoparklarda geliştirilen bir yazılım çalışması sonucu ortaya çıkan gayrimaddi hakkın satışı veya kiralanması istisnaya tabi olacak; ancak söz konusu hakkın seri üretime konu olacak şekilde çoğaltılıp satılması halinde yalnızca gayrimaddi hakka isabet eden kısım için istisnadan yararlanılacaktır.

**Örneğin;** ODTÜ Teknoparkında 2007 yılından itibaren faaliyette bulunan (Y) A.Ş., tıbbi cihazlarda kullanılacak sensör uygulamaları ile ilgili Ar-Ge faaliyetinde bulunmaktadır. Şirket, 2010 yılında Ar-Ge faaliyetlerini tamamlayarak ürünün patentini almış ve seri üretime geçmiştir. 2010 sonu itibarıyla sensör üretimi ile ilgili olarak;

Satış hasılatı	500.000 TL
Üretim maliyeti	150.000 TL
Genel yönetim giderleri	50.000 TL

Satış kazancı [500.000 – 200.000]	300.000 TL
-----------------------------------	------------

şeklinde gerçekleşmiştir. Bu durumda, maliyete ve dolayısıyla satış kazancına isabet eden gayrimaddi hak bedelinin ne kadar olduğunun tespit edilmesi gerekir. Söz konusu işlemde transfer fiyatlandırması yöntemlerinden herhangi birisi kullanılabilir. Bu nedenle, mükelleflerin emsal araması yaparak işlemin doğasına en uygun transfer fiyatlandırması yöntemini kullanmaları daha sağlıklı olacaktır. Ayrıca, alternatif transfer fiyatlandırması yöntemlerinin de bu tür işlemlerde kullanılacağı gözardı edilmemelidir.

Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanması sonucu tespit edilen satış içerisindeki patent bedeline ilişkin payın %80 olduğu varsayılırsa;

(Satış Kazancı) 300.000 x %80 = 240.000 TL

kurumlar vergisinden istisna edilecektir. 60.000 TL ise üretim ve pazarlama dolayısıyla elde edilen kazanç olarak kabul edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

### 3.1.2.4. Teknoparklarda Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projeler

Teknoparklarda yer alan girişimcilerin bölgede faaliyete geçmeden önce tamamladıkları yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerinden elde ettikleri kazançları istisna kapsamı dışındadır.

Öte yandan, mükelleflerin Bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri yazılım ve Ar-Ge projelerinden sağladıkları kazançlarının, Teknoparklarda gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı istisnadan yararlanır. İstisna edilecek tutar belirlenirken, Teknoparklarda oluşan maliyetlerin toplam maliyete oranı esas alınır. Daha sağlıklı bir sonuç çıkması koşuluyla mükelleflerin başka bir yöntem kullanmaları da (kullanılan doğrudan işgücü miktarı gibi) mümkündür.

**Örneğin;** (Sencer) A.Ş. 10.03.2008'de başlattığı muhasebe yazılımı çalışmalarını, 07.06.2009 tarihinden itibaren Hacettepe Teknoparkında devam ettirmiş ve 2010 yılında sonlandırdığı çalışmalarına ilişkin yazılım hakkını 500.000 TL'ye kiralamıştır. Projenin toplam maliyeti 100.000 TL, Teknoparkta gerçekleştirilen çalışmalara isabet eden maliyet ise 70.000 TL'dir.

Bu durumda, yazılım hakkının kiralanması sonucu elde edilen kazanç vergiden istisnadır. Ancak

bu istisna, yalnızca Teknoparkta gerçekleştirilen çalışmalara sari olarak uygulanır.

Kazanç [500.000 – 100.000]400.000 TL
(Teknoparktaki maliyet / toplam maliyet) 70.000/100.000% 70
Teknoparktaki faaliyete isabet eden gelir [400.000 x % 70] 280.000 TL
Teknopark dışı faaliyet geliri [400.000 x % 30] 120.000 TL

(Sencer) A.Ş., kazancının 280.000 TL'lik kısmını istisnaya tabi tutacak, 120.000 TL üzerinden ise kurumlar vergisi hesaplayarak ödeyecektir.

### 3.1.2.5. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması

Yönetici şirketler de dahil olmak üzere, Teknoparklarda faaliyet gösteren kurumların bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtılmaları halinde, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr paylarından %15 tevkifat yapılacaktır. Tam mükellef kurumlar ile işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları ise tevkifata tabi olmayacaktır.

Ancak, GVK'nın geçici 62. maddesi kapsamında, <u>31.12.2002</u> veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde Teknoparklardan elde edilen istisna kazançların dağıtılması halinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır.
--

### 3.1.2.6. İstisna Uygulamasında Süre

İstisnanın uygulama süresi, 6170 sayılı Kanunla birlikte 31.12.2023 tarihine uzatılmıştır. İstisna süresinin başlangıcı ise, yönetici şirketten izin alınarak bölgede fiilen faaliyete geçilen tarih olacaktır.

Bu istisna mükelleflere tanınan bir hak niteliğindedir. Yapılacak değerlendirmede istisnadan yararlanılmaması veya Ar-Ge indirimi uygulamasının tercih edilmesinin uygun görülmesi halinde, personelin ücretlerine ilişkin istisnadan da vazgeçilmek suretiyle normal vergileme rejimine dönülmesi ve istisnadan vazgeçilmesi mümkündür. Diğer bir deyişle, Ar-Ge indiriminden yararlanmak isteyen ve Teknoparkta faaliyet gösteren mükellefler,

ücretlilerin vergiden müstesna tutulması ile ilgili istisnayı da bırakmak suretiyle Teknopark istisnasından vazgeçebilirler.

### 3.1.2.7. Teknoparklardaki İşyeri Kiralamalarında Gelir Vergisi Kesintisi

Teknoparklarda faaliyet gösteren mükelleflerin, vakıflardan taşınmaz kiralamaları halinde, vakfa yapacakları kira ödemeleri üzerinden (vakfın vergiden muaf olup olmadığına bakılmaksızın) %20 oranında[4] vergi kesintisi yapmaları gerekir.

Yönetici şirketlerin anonim şirket olarak kurulması zorunlu olduğundan, bu şirketlerden yapılan kiralamalar vergi kesintisine tabi değildir.

### 3.1.2.8. İstisna Kazançlarla İlgili Beyan ve Bildirim Yükümlülüğü

TGB Uygulama Yönetmeliğine ve Maliye Bakanlığının fiilli uygulamasına göre yönetici şirket, kuruluşunun Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından sonra ilgili vergi dairesine başvuruda bulunacaktır. Faaliyetlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesini isteyen işletmeler ise yine ilgili vergi dairesine müracaat edeceklerdir. Bu müracaata, bölgede faaliyette bulunduğunu gösteren yönetici şirketten alınan bir belge eklenecektir. Girişimciler, istihdam ettikleri tüm araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge projelerindeki personelin listesini, görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini yönetici şirkete onaylattıktan sonra aylık olarak vergi dairesine bildireceklerdir. Bu bildirimlerin bir örneğinin de muhtasar beyanname yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekir.

Vergi dairelerince mükelleflere, istisna uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir belge verilmeyecektir. Teknoparklarda faaliyet gösteren mükellefler, işe başlama, işi bırakma ve diğer değişiklikler konusunda Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlere uymak zorundadırlar.





### 3.1.2.9. Ar-Ge İndirimi ile Teknopark İstisnasının Birlikte Değerlendirilmesi

KVK'nın 10. maddesine göre, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının %100'ü oranında hesaplanacak "**Ar-Ge indirimi**" beyanname üzerinden mahsup konusu yapılır.

Ar-Ge indirimine ilişkin düzenleme, TGB Kanununda yer alan istisnanın tamamlayıcısı niteliğindedir. Ar-Ge indirimi uygulamasında faaliyet yerinin önemi yoktur. Ayrıca, Teknoparklara ilişkin istisnadan yararlanılmaması veya vazgeçilmesi koşuluyla, Teknoparklarda kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalar Ar-Ge indirimine konu edilir.

Kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez. Bu nedenle, Teknopark istisnasından yararlanılması durumunda, Teknoparklarda yapılan harcamalar **Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir.**

### 3.1.2.10. İstisna Kazancın Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar

Teknoparklara ilişkin kurumlar vergisi istisnası, bir kazanç istisnası niteliğinde olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisnadır.

İstisnaya tabi kazancın doğru tespit edilmesi için,

istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir. Bu hususlar dikkate alındığında, Teknoparklarda faaliyet gösterecek kurumların şube olarak değil, müstakil şirketler olarak örgütlenmeleri istisna kazançların tespiti ve muhasebe işlemleri açısından daha uygun olacaktır.

Teknoparklardaki istisnaya konu faaliyetler dolayısıyla oluşan zararlar, diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilemez. Söz konusu zarar tutarının, beyannamenin "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" satırına yazılması gerekmektedir.

**Örneğin;** (Z) A.Ş., İzmir Teknoparkında yer alan şubesindeki istisnaya tabi yazılım faaliyeti sonucunda 60.000 TL zarar etmiştir. Ayrıca, Şirketin teknopark dışındaki merkezinin kazancı 200.000 TL'dir.

Bu durumda beyanname aşağıdaki şekilde olacaktır.

Ticari bilanço kârı [200.000 - 60.000]	140.000 TL
KKEG (Serbest bölge zararı) (+)	60.000 TL
Kurumlar vergisi matrahı [140.000 + 60.000]	200.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi [200.000 x %20]	40.000 TL

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile diğer işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılır.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde ortak kullanılan tesisat, makine ve vasıtaların amortismanlarının, bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulur.

### 3.2. Katma Değer Vergisi (KDV)

KDV Kanununun geçici 20. maddesinde, "*Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde*

*münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.” hükmü yer alır.*

KDV istisnası, süre yönünden gelir ve kurumlar vergisini referans almaktadır. Buna göre, istisna uygulamasının bitiş tarihi 31.12.2023'tür. İstisna süresinin uzatılması halinde KDV istisnası da aynı süreye göre uzayacaktır. Teknoparklarda faaliyette bulunan girişimcilerin;

- Sistem Yönetimi
- Veri Yönetimi
- İş Uygulamaları
- Sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları

şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır.

KDV istisnası yazılım faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetlere uygulandığından, Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla yapılacak teslim ve hizmetler istisna kapsamı dışındadır.

Teknoparklara ilişkin KDV istisnası kısmi istisna niteliğinde olup bu teslimler nedeniyle yüklenilen KDV, Kanununun 30/a ve 32. maddelerine göre indirim konusu yapılamaz. İndirimi mümkün bulunmayan bu KDV'ler ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Ancak, yazılım teslimine ilişkin faaliyet kurumlar vergisi açısından da istisnadan yararlanıyorsa, söz konusu satışlar dolayısıyla yüklenilen KDV sadece istisna kazançla ilgili yapılacak hesaplamada kullanılır.

**Örneğin;** Marmara Teknoparkında faaliyet gösteren (X) A.Ş. geliştirdiği muhasebe yazılımını 500.000 TL bedelle satmıştır. Ayrıca, satışla ilgili olarak yüklenilen KDV 50.000 TL'dir.

Bu satış üzerinden KDV hesaplanmayacaktır. Yüklenilen 50.000 TL KDV ise, KDV beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılamayacak; daha önce indirim konusu yapıldıysa, KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına aktarılacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, (X) A.Ş.'nin bu faaliyeti dolayısıyla elde ettiği kazancın kurumlar vergisi istisnası kapsamında olup olmadığıdır. İstisna kapsamında satış yapılması durumunda yüklenilen KDV, yalnızca istisna

kazancın tespitinde dikkate alınacak ve vergiye tabi faaliyetler dolayısıyla elde edilen kurum kazancıyla ilişkilendirilmeyecektir.

Ayrıca, yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri sonucu meydana getirilen ürünlerin seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans ve patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmının istisnaya tabi olacağı, üretim ve pazarlama dolayısıyla elde edilen kazançların ise vergiye tabi tutulacağı hususu, yüklenilen KDV'nin ne kadarlık kısmının gider yazılacağı konusunda önem arz eder.

Söz konusu örnekte, yapılan satışın seri üretime ilişkin olarak gerçekleştiği ve satış bedelinin % 60'lık kısmının gayrimaddi hak bedeline isabet ettiği varsayılırsa;

- 50.000 x % 60 = 30.000 TL KDV istisnaya tabi kazancın tespitinde,

- 50.000 x % 40 = 20.000 TL KDV ise vergiye tabi kazancın tespitinde

gider olarak dikkate alınacaktır.

İstisna, sadece bölgede üretilecek yazılım programı ve lisanslarını kapsayacak olup bölge dışında yaratılan KDV istisna kapsamı dışındadır. KDV istisnasından yönetici şirketler yararlanamaz.

### 3.3. Gelir Vergisi

TGB Kanununun geçici 2. maddesinde, "*Bölgede çalışan AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı AR-GE personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Ancak, Bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri AR-GE projesi kapsamında çalışan AR-GE personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur.*" hükmüne yer verilmiştir.

İstisna uygulaması ile ilgili özellikli durumlar aşağıda açıklanmıştır.

- Teknoparklarda çalıştırılan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri gelir vergisinden istisna olduğundan, araştırma, yazılım ve Ar-Ge çalışmaları dışında kalan görevler dolayısıyla ödenen ücretler istisna kapsamında değildir. Teknik Ar-Ge personeli dışında kalan ve istisnadan

yararlanacak olan destek personelinin (idari işler, temizlik işleri vb.) sayısı AR-GE personeli sayısının yüzde onunu aşamaz.

- Personelin hem bölge içinde hem de bölge dışında çalışıyor olması halinde sadece bölge içerisinde çalışılan süreye isabet eden ücret kısmı gelir vergisinden istisnadır. Ancak, Teknoparklarda yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı (Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmeliğe göre) gelir vergisi kapsamı dışında tutulur.

- Bölgede çalıştırılan Ar-Ge personelinin kanuni izin süreleri içerisinde hak kazandıkları ücretleri de istisnaya konu edilir. Mükelleflerce, anılan personele çeşitli adlarla yapılan ve ücret olarak değerlendirilecek ödemeler de (prim, ikramiye vb.) istisna kapsamında olacaktır.

- İstisna 31.12.2023 tarihine kadar uygulanır.

- İstisna uygulanabilmesi için, Teknoparklarda istihdam edilen Ar-Ge personelinin listesinin, aylık olarak yönetici şirkete onaylatılarak ilgili vergi dairesine gönderilmesi gerekir.

### 3.4. Harçlar ve Damga Vergisi

Harçlar Kanununun "Harçtan Müstesna Tutulan İşlemler" başlıklı 59. maddesinde, teknoparklarda yer alan gayrimenkullerin ifraz, taksim veya birleştirme işlemlerinin vergiden istisna edileceği belirtilmiştir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan ve gerçek veya tüzel kişiler adına kayıtlı gayrimenkullerin ifraz, taksim veya birleştirme işlemleri tapu harcından müstesna tutulacaktır. İstisna, teknoparkların belirlenmiş olan sınırları içinde kalan gayrimenkullerle sınırlı olmak üzere uygulanacaktır.

Ayrıca yönetici şirket, TGB Kanununun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisi ve harçtan muaftır.

[1] 06 Temmuz 2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[2] [www.sanayi.gov.tr](http://www.sanayi.gov.tr)

[3] 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[4] 2006/11449 sayılı B.K.K. uyarınca







## ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE UYGULANAN ASGARİ MAKTU VERGİ SİSTEMİNİN İTHALATA ETKİSİ VE UYGULAMAYA İLİŞKİN ÖNERİLER

**AHMET TOPAL**  
Devlet Gelir Uzmanı  
Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü

### Giriş:

Vergilendirmenin amaçları arasında gelir dağılımında adaletin sağlanması ve kamu finansmanını sağlama gibi temel fonksiyonların yanında ekonomik istikrarın devam ettirilmesi, enflasyonun önlenmesi, paranın dolanım miktarının ve talebin ayarlanması, ihracatın teşviki ve işsizliğin azaltılması gibi hususlar da önemli yer tutmaktadır. Bu bağlamda vergi politikası oluşturulurken her ne kadar kamu giderlerinin finansmanı en önemli unsur taşısa da yatırımların, üretim ve tüketimin teşvik edilmesi yada kısıtlanması, ödemeler dengesinin düzeltilmesi, tasarrufun teşvik edilmesi, ekonomik istikrarın sağlanması, ekonomik yapının değiştirilmesi, boş kapasitenin önlenmesi ve sektörel teşvikler sağlanması gibi hususlar da sözkonusu olmaktadır.

Ülke ekonomileri açısından yatırımların artması ve desteklenmesi çok önemli bir yer tutmaktadır. Ekonominin gelişmesinde yatırımların ve üretimin artması milli geliri olumlu şekilde etkilemekte ve artan gelirle birlikte tüketimin artması neticesinde çarpan etkisiyle birlikte toplam milli gelir önemli şekilde artmaktadır. Yine üretimin artması ve dış pazarlara açılması ile ihracatın istihdama ve milli gelire olumlu etkisi olmaktadır. Buna karşın hammadde ve nihai mal üretiminde kullanılan mallar dışında yapılan ithalatın ise istihdama ve üretime olumsuz etkisi bulunmaktadır. Diğer taraftan ihracat, döviz rezervlerini ve ödemeler bilançosunu olumlu şekilde etkilerken ithalat döviz rezervlerini ve ödemeler bilançosunu olumsuz yönde etkilemektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere ülkeler kendi ekonomileri açısından uygulanacak vergi politikasını oluştururken genel itibariyle yerli üreticiyi ve yatırımları teşvik edecek, ithalatı ise kısıtlayacak şekilde uygulamaları benimsemektedirler. Ülkemizde ki vergi politikası da genel itibariyle yatırımları ve üretimi teşvik etme buna karşın uluslar arası antlaşmaların izin verdiği ölçüde ithalatı kısma yönündedir.

### 1. Uluslararası Kısıtlamalar

Türkiye ve Avrupa Birliği arasında imzalanan Gümrük Birliği anlaşması gereği ticarete mevcut gümrük vergileri, eş etkili vergiler ve miktar kısıtlamalarıyla, her türlü eş etkili tedbir uygulaması kaldırılmıştır. Yine, uluslararası anlaşmalar ve Avrupa Birliği muktesebatı açısından vergisel ayrımcılık unsuru taşıyacak şekilde vergilendirmenin yapılması yani sadece Türkiye'de üretilen mallara vergi indirimini uygulanması mümkün değildir. Bu nedenle ülkelerin aynı mal üzerinde farklı vergi uygulamasına gitmeleri mümkün değildir. Bununla birlikte yukarıdaki antlaşmalar dışında yer alan diğer ülkelerden yapılacak ithalat üzerinden gümrük vergisi alınması mümkündür.

Bu bağlamda bir ekonomide ithalatı kısma ve ihracatı arttırmak için uygulanacak vergi politikası genel itibariyle o ülkedeki firmaların uluslararası rekabet gücü ile ülkenin para politikası ve milli gelirinin durumuna bağlı olarak değişebilmektedir. Vergi politikası açısından makul olan yaklaşım ise uygulanacak olan sistemin ithalatı kısıcı etki yapması buna karşın aynı sektör içerisinde bulunan yerli üreticiyi ve ihracatçıyı olumsuz etkilememesidir.

## 2. Döviz Kurunun Ödemeler Bilançosu Üzerine Etkisi

Bir ülkede reel döviz kurunun yüksek olması yurt içinde üretilen malların ucuzlaması anlamına geldiği için ihracatı artırmakta, buna karşın ithalat azalmaktadır. Yine döviz kurunda bir düşüş olduğu durumda ise ihracat yerli paranın değerinin yükselmesi nedeniyle düşmekte ithalat ise artmaktadır. Bu nedenle bir ülkede döviz kuru yüksekse o ülkenin kendi ürettiği malların uluslararası piyasadaki fiyatları düşük olmakta, buna karşın döviz kuru seviyesinin düşük olması durumunda ise yerli üretim malların fiyatları artmaktadır. Bu politikayı uzun süredir devam ettiren Çin Halk Cumhuriyeti ulusal parasının değerini düşük tutarak kendi ülkesindeki malların maliyetlerinin düşük olmasını sağlamakta ve oranda ihracat geliri elde etmektedir. Düşük maliyet dolayısıyla ilgili ülkenin malları uluslar arası piyasada önemli derecede rekabet şansı yakalamaktadır. Diğer taraftan bu durum ithalatı ise düşük seviyede tutmakta ve yine yurt içi piyasada yerli firmaların rekabet gücünü arttırmaktadır.

Ancak yüksek döviz kurunun ilgili ülkeye yapılan petrol ve diğer hammadde fiyatlarını da arttıracığı açıktır. Ayrıca yüksek döviz kuru politikası dış borcu yüksek olan ülkelerin reel borcunu arttıran bir etki yapmaktadır. Bu nedenle döviz kuru politikası ithalat ve ihracat açısından piyasayı dengeleyecek en önemli unsurlardan biri olmasına karşın, ülkeler durumlarına göre farklı ekonomi ve maliye politikaları geliştirmekte ve bu doğrultuda ithalat ve ihracata müdahale etme yoluna da başvurabilmektedirler.

## 3. Vergilendirme Usulleri

Esasen asgari maktu vergileme bilinen spesifik ve advolorem vergilendirme sisteminin bileşiminden oluşmaktadır.

**Spesifik Vergilendirme:** İthal edilen maldan, malın ağırlığı, sayısı, adedi gibi fiziki ölçüler üzerinden alınan gümrük vergileridir. Spesifik vergilendirme sisteminde malın değeri ve fiyatı göz önünde

bulundurulmamakta doğrudan adet, kg gibi fiziki ölçüler vergilendirme için geçerli olmaktadır.

Spesifik vergilendirmeyi uygulayan ülkeler genel itibariyle ulusal parasının değeri yüksek olan ülkelerdir. Spesifik vergilendirme yoluyla ulusal parasının değeri düşük olan ülkelere yapılan ithalat nispeten kısıtlanmaktadır. Bunun temel nedeni sözkonusu ülkelerin ulusal parasının değerinin düşük olmasıyla bağlantılı olarak ilgili ülkede üretilen malın maliyetlerinin de düşük olması ve bu şekilde düşük maliyetle üretilen mallara uygulanacak herhangi bir oransal verginin vergi matrahını olumsuz etkileyecek olmasıdır. Ancak spesifik vergilendirme malın maliyetini ve matrahını göz önünde bulundurmadığından ithal edilen malın fiyatı ne kadar düşük olsa bile vergi matrahı sabit kalmaktadır. Ayrıca spesifik vergi uygulanması yerli üreticiyi üretim maliyetlerinin düşük olduğu ülkelere karşı korumaktadır.

### Advalorem Vergilendirme:

Mal ve Hizmetlerden alınan vergilerde, vergi matrahının (vergi nispetinin) uygulandığı ölçünün gerçek değer olmasıdır. Bazı dolaylı vergiler ağırlık, hacim, kilovat/saat tutarı gibi fizik ölçü birimleri üzerinden alınır. Advalorem vergiler daha çok ulusal parasının değeri düşük olan ülkeler için faydalı bir vergilendirme türüdür. Bu şekilde ulusal parasının değeri yüksek olan dolayısıyla maliyetleri de yüksek olan bir ülkeden yapılacak ithalat sonucunda sözkonusu mal üzerinden hesaplanacak vergi dolayısıyla malın maliyeti artacaktır.

**Asgari Maktu Vergi Sistemi:** Hem spesifik vergilendirmeni hem de advolorem vergilendirmenin birlikte uygulandığı vergi sistemidir. Asgari Maktu vergi sisteminde mal üzerinde belirli bir nispi oran bulunmaktadır. Bununla birlikte nispi oranla hesaplanan vergi tutarı belirlenen maktu vergi tutarından az olamaz.

**Asgari maktu vergi sistemi içerdiği maktu vergi oranıyla özellikle döviz kuru yüksek olan ve maliyet-işçilik gibi giderleri düşük olan ülkelere yapılacak ithalatlar açısından önemli bir koruma sağlayabilecek bir sistem öngörürken, döviz kuru düşük olan ülkelere yapılacak ithalatı ise içerdiği vergi oranı nedeniyle kısıtlayabilmektedir. Bu nedenle bu sistem**



hem döviz kuru yüksek ülkelerden hem de döviz kuru düşük ülkelerden yapılacak ithalata karşı koruma sağlayacak bir niteliğe sahiptir.

Asgari maktu vergi uygulaması hali hazırda ÖTV Kanununa ekli 3 sayılı listede yer alan Tütün ve Tütün Mamülleri ve Alkollü içkiler için geçerlidir. Bununla birlikte Bakanlar Kurulu Kararı ile alkollü içkilerde nispi oran kaldırılmış (Biralara hariç) ve sadece maktu oran uygulanmaya başlanmıştır. Diğer taraftan ÖTV Kanununa ekli 4 sayılı listeye tabi olan cep telefonları üzerinden alınan %20 oranındaki nispi verginin ÖTV Kanunu Geçici 6 madde hükmü gereğince 50 TL'den aşağı olamayacağı hükme bağlanmış ve bu şekilde cep telefonları için de 2014 yılına kadar asgari maktu vergilendirme sistemine geçilmiştir.

#### 4. Özel Tüketim Vergisi Kanununa Ekli 2 ve 4 Sayılı Listelerde Asgari Maktu Vergi Uygulanması Önerisi

Yukarıdaki açıklamalardan belirtildiği üzere hem spesifik vergilendirmenin hem de advalorem vergilendirmenin avantajlarını sağlayan asgari maktu vergilendirme sisteminin bazı mal gruplarında uygulanması ekonomi ve ödemeler bilançosu açısından olumlu gelişmeler sağlayabilmektedir.

Ekonomi ve sanayimiz açısından otomotiv sektörü önemli bir yer tutmaktadır. İhracatımız içerisinde otomotiv sektörü lokomotif bir unsur taşımaya karşın ithalat rakamları arasında da yine binek otomobil ön sıralarda yer almaktadır. Otomotiv Distribütörleri Derneğinin verilerine göre ülkemizde 2011 yılının ilk beş ayı içerisinde satılan 233.032 adet binek otomobilin %69,21'i ithal araçlardan oluşmaktadır. Bu oran hafif ticari araçlar için ise % 44,70 civarındadır.

Yıllar	1600cc ve altı	1601 ve 2000 cc arası	2001 ve üzeri	Toplam
2006	332.031	27.658	13.530	373.219
2007	311.876	30.529	15.060	357.465
2008	265.548	28.433	12.017	305.998
2009	337.334	24.217	8.268	369.819
2010	462.351	37.057	10.376	509.784
2011 (5 Ay)	208.049	20.680	4.303	233.032

Ülkemizde uygulanan vergi politikası gereği binek otomobil satışlarının en önemli kısmını 1600 cc ve

altı araçlar oluşturmaktadır. Aşağıdaki tablodan görüleceği üzere 2011 yılının ilk beş ayı için bu oran %89,28 olarak gerçekleşmiştir. Bu araçların tercih edilmesinin en önemli sebebi ÖTV ile MTV vergi oranlarının düşük olması ve yakıt maliyetinin motor hacmi yüksek olan araçlara göre nispeten avantajlı olmasıdır.

Yıllar	1600cc ve altı	1601 ve 2000 cc arası	2001 ve üzeri	Toplam
2006	88,96%	7,41%	3,63%	100,00%
2007	87,25%	8,54%	4,21%	100,00%
2008	86,78%	9,29%	3,93%	100,00%
2009	91,22%	6,55%	2,24%	100,00%
2010	90,70%	7,27%	2,04%	100,00%
2011 (5 Ay)	89,28%	8,87%	1,85%	100,00%

Asgari maktu vergi sisteminin otomotiv sektörüne de uygulanmasına ilişkin öneriler aşağıdaki şekilde örnek verilerek özetlenmiştir. Bu sistemde dikkat edilmesi gereken en önemli husus asgari maktu tutarın yerli üreticiyi en az etkileyecek şekilde belirlenmesidir.

#### a) 1600cc ve altı araçlarda

Örn: İşçi ve üretim maliyetlerinin düşük olduğu uzak doğu ülkelerinde 1600 cc'nin altında bir binek otomobilin üretim maliyetinin yerli para cinsinden ÖTV ve KDV hariç 10.000 TL'ye ithal edildiği, benzer bir aracın ülkemizdeki üretim maliyetinin ise 20.000 TL olduğu farz edildiğinde toplam vergi yükü:

İthal araç için;

$$10.000 * \%37(\text{ÖTV}) = 3.700 \text{ TL}$$

$$13.700 * \%18(\text{KDV}) = 2466 \text{ TL}$$

Toplam Aracın Satış Fiyatı ise **16.166 TL** olarak hesaplanmaktadır.

Buna karşın yerli araç için:

$$20.000 * \%37(\text{ÖTV}) = 7.400 \text{ TL}$$

$$27.400 * \%18(\text{KDV}) = 4.932 \text{ TL}$$

Yerli aracın Toplam satış fiyatı ise **32.332 TL** olarak hesaplanmaktadır.

Bu duruma göre ithal araçtaki vergi yükü **%38,14** olarak hesaplanırken, yerli araçtaki vergi yükü de nispi vergi nedeniyle yine aynı oranda (%38,14) kalmaktadır.

Ancak önerimize göre binek otomobillerde asgari maktu vergi uygulandığında ve uygulanan asgari maktu vergi tutarının yerli üreticinin maliyetlerinin de göz önünde bulundurularak belirlendiğinde ithal araçtaki vergi yükü değişmektedir. Yukarıdaki örneği takip ederek 1600cc'nin altındaki araçlara yerli sanayinin üretimi ve maliyetleri de göz önünde tutularak veya asgari şekilde olumsuz etkilenmesini sağlayacak şekilde nispi oran olan %37'nin yanında 7.400 TL'lik asgari maktu vergi uygulandığını farz edersek yerli binek otomobilin vergi yükü değişmemektedir. Buna karşın ithal binek otomobilde nispi oran belirlenen asgari maktu vergiden düşük çıkacağı için asgari maktu tutar üzerinden ÖTV alınması gerekecektir.

Bu durumda ithal araç için hesaplanacak vergi:

$$10.000+7400(\text{Asgari Maktu ÖTV})=17.400$$

$$17.400*\%18(\text{KDV})= 3.132 \text{ TL}$$

Toplamda Nihai fiyat ise **20.532** TL olarak ortaya çıkmaktadır.

Yani ithal araç için toplam vergi yükü **%51,30'a** ulaşmakta, ithal araçtaki vergi yükü önemli şekilde artmaktadır.

Yukarıdaki örnekte vergilendirme her ne kadar yerli araçların durumu göz önünde tutularak yapılsa da, yerli-ithal ayrımı yapılmadan tüm araçlar için geçerli bir uygulama olduğu için Avrupa Birliği müktesabatına aykırı bir durum oluşturmamakta, vergisel ayrımcılık anlamına gelmemektedir. Aşağıdaki tabloda yer alan örnekte mevcut sistemle asgari maktu vergi sisteminin farkı görülebilmektedir.

**Sadece Nispi Vergi Konulduğunda  
(1600 cc ve altı için %37)**

	Vergisiz Maliyet	ÖTV Dahil Fiyat	KDV Dahil Nihai Fiyat	Toplam Vergi Yükü
Yerli Araç	20.000	27.400	32.332	38,14%
İthal Araç	10.000	13.700	16.166	38,14%
<b>Asgari Maktu Vergi Uygulanması Durumunda (1600cc ve altı için %37 ve 7400 TL Asgari Maktu Vergiyle birlikte)</b>				
Yerli Araç	20.000	27.400	32.332	38,14%
İthal Araç	10.000	17.400	20.532	51,30%

**b) 1600cc ve üzeri araçlarda**

Diğer önemli bir husus ise ülkemizde satışı 1600cc üzerinde motor hacmine sahip binek otomobillerinin tamamına yakınının ithal olduğudur. Bu nedenle bu binek otomobilleri alan kişilerin ekonomik durumlarının daha iyi olduğu, bu araçların emsallerine göre daha fazla yakıt harcadığı düşünüldüğünde bu araçlarda uygulanacak asgari maktu verginin yüksek belirlenmesi durumunda hem yerli araçlara olan talep artacak hem de zaten büyük oranda yurtdışına bağımlı olduğumuz akaryakıt tüketimi azalacaktır. Aynı şekilde daha yüksek hacimli motora sahip bu araçların nispi oranlarının da artırılması bu araçlara olan talebi kısacaktır.

Yine Motorlu Taşıtlar Vergisi uygulamasında da 1600 cc ve üzeri araçlardan daha fazla vergi alınması hem ithalatı kısıcı etki oluşturacak hem de bu araçların yakıt tüketiminin nispeten daha yüksek olması nedeniyle akaryakıt ithali de azalacaktır.



### c) Hem yerli üretim yapan hem de ithalat yapan firmalar

Ülkemizde yerli üretim yapan firmaların genel itibarıyla tüm binek otomobil modellerini Türkiye’de üretmemektedirler. Bu firmaların çoğunluğunun binek otomobil üretimi belirli modellerle sınırlı kalmakla birlikte dönemsel olarak üretim bandlarını değiştirebilmektedirler. Yani kamuoyunda her ne kadar Türkiye’de üretim yapan otomobil firmalarının tüm modellerini ülkemizde ürettiklerine ilişkin bir yanlışlık olsa da binek otomobil üretimi belirli modellerle sınırlı kalmaktadır.

Büyük otomobil firmalarının Türkiye’de yatırım yapmasını etkileyen unsurlar arasında coğrafi durum, stratejik konum, istihdam kalitesi, ülkenin diğer pazarlarla olan ilişkisi, maliyet, vergisel avantajlar, reklam, ülkede tanınma ve imaj gibi unsurlar bulunmaktadır. Firma yatırımlarını yaparken ve pazarlama stratejisini oluştururken tüm bu durumları göz önünde bulundurmada üretim bandlarını belirlenen stratejik plana göre şekillendirmektedir.

Diğer taraftan bir firma için aynı model bir aracın üretim maliyeti yukarıda açıkladığımız döviz kuru, üretim maliyetleri gibi nedenlerden dolayı ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilir. Yani aynı model bir aracın A ülkesindeki maliyeti ile B ülkesindeki maliyeti farklı olabilir. Asgari maktu vergi sistemi yukarıda belirtilen hususlar göz önünde bulundurduğunda firmanın vergisel avantajını ve maliyet durumunu ülkemizde yatırım yapmasına sebep olacak şekilde teşvik edebilmektedir.

Örn:

Aşağıdaki örnekte asgari maktu vergi sisteminin uygulandığı taktirde 1600cc motor hacminin altında olan temsili bir binek otomobilin TL olarak yerli üretim maliyeti, döviz kuru düşük bir ülkede üretim maliyeti, döviz kuru yüksek bir ülkede maliyetinin yaklaşık olarak toplam vergi yüküne ve maliyetine etkisi hesaplanmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus %37 olan ÖTV oranı ile birlikte uygulanacak olan 7400 TL’lik asgari maktu verginin aracın toplam satış fiyatını dolayısıyla KDV matrahını da arttırmasıdır. Asgari maktu verginin döviz kuru yüksek olan ülkede yapılan üretimin maliyetini ve fiyatını arttırıcı etkisini göstermek için aşağıdaki örnekte kurumun fiyat politikası ve kar marjı göz önünde bulundurulmamıştır.

Aracın Modeli	Fabrika Çıkış maliyeti	ÖTV oranı - Asgari Maktu Vergi %37-7400 TL	KDV %18	Nihai Satış
X Model (yerli)	20.000	7.400	4.932	32.332
X Model - Döviz kuru yüksek ülke ithali	15.000	7.400	4.032	<b>26.432</b>
X Model - Döviz kuru düşük ülke ithali	25.000	9.250	6.165	40.415

Mevcut ÖTV uygulamasında döviz kuru yüksek olan bir ülkeden yapılan ithalat neticesinde fiyat **24.249 TL** olarak hesaplanırken asgari maktu vergi ile bu fiyat **26.432 TL** olarak hesaplanmaktadır. Bu açıklamalar çerçevesinde asgari maktu verginin aracın ithal maliyetini yükseltici etkisi olduğu görülmektedir. Bu durum döviz kurunun yüksek olduğu ülkelere karşı ülkemiz adına avantaj sağlayacak ve ilgili firmanın yatırım kararı alması ve üretim planlaması yapması sırasında maliyetler açısından ülkemizi tercih etmesine sebep olacak bir unsur içerecektir. Yani asgari maktu vergi sistemi uygulandığında firma için bir aracın vergiler dahil toplam üretim maliyeti ülkemizde yatırım yapmasını teşvik edecek şekilde nispeten artmaktadır. Bu durum gerçek manada teşvik sayılmasa da ülkemiz adına yerli üreticiyi ve sanayiye koruyan ve yatırımı teşvik eden bir uygulama olacaktır.



## d) 4 Sayılı liste için durum

Asgari maktu vergi uygulaması cep telefonları hariç ÖTV Kanununa ekli 4 sayılı listede uygulanmamaktadır. Cep telefonlarının büyük bir kısmının yurtdışından ithal edildiği düşünüldüğünde asgari maktu tutar ithalatı önemli oranda kısıtlayıcı bir özellik arz etmekte bu kalemde yer alan vergi gelirlerini de önemli oranda arttırmıştır.

Buna karşın 4 sayılı listede yer alan diğer mallar genel itibariyle dayanıklı tüketim malları ve lüks mallardan oluşmaktadır. Bu mallar için yukarıda bahsettiğimiz şekilde yerli üreticinin durumu ve pozisyonu da göz önünde bulundurularak yapılacak asgari maktu vergi uygulaması yerli sanayiye koruyacağı gibi ithalatı kısıcaktır. Bu bağlamda ülkemiz adına daha çok ithal edilen nihai ürünlerin (ara malı yada hammaddeler hariç) vergisinin artırılması veya asgari maktu vergi sisteminin öngörülmesi, bu kapsamda olmayan malların ise yerli üreticinin pozisyonu da göz önünde bulundurularak vergilendirilmesi ya da teknik olarak engeller konulması ekonomimiz adına faydalı olacaktır.

## Sonuç:

Asgari maktu vergi sistemi ülkenin ekonomik durumu ve döviz kuruna ilişkin maliyetleri göz önünde bulunduran bir vergilendirme sistemi olduğu için bu sistemin Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer alan 2 sayılı listedeki motorlu taşıtları ve 4 sayılı listede yer alan dayanıklı tüketim mallarını da kapsayacak şekilde yaygınlaştırılması yerli üretimi ve yatırımları teşvik edecektir. Diğer taraftan asgari

maktu vergi uygulamasının dolaşımdaki yerli yabancı tüm mallara uygulanacak olması vergisel ayrımcılık anlamına gelmediği için uluslar arası antlaşmalara ve Avrupa Birliği müktesebatına aykırı bir durum teşkil etmemektedir.

Asgari maktu vergi sisteminin özellikle Gümrük Vergileri içinde yaygınlaştırılması ithalatı kısıtlayıcı bir etki oluşturacağı gibi vergi gelirlerini de arttıracaktır. Özellikle uzakdoğu menşeli ucuz ürünlerin ülkemize girişi sırasında uygulanacak gümrük vergisinin asgari maktu vergi şeklinde olması bu ucuz ürünlerin fiyatlarını arttıracacağı gibi yerli piyasanın gözetilmesini de sağlayacaktır.

Ayrıca gümrük vergisinin nispi olarak uygulandığı durumda gümrük girişi sırasında mala ilişkin bedel düşük tutulduğunda hesaplanan gümrük vergisi de düşük çıkmaktadır. Asgari maktu vergi uygulaması ithalat sırasında gümrük beyannamelerinde olabilecek matrah kaybını önemli oranda düşürecek bu nedenle olabilecek vergi kaybını en aza indirecektir.





Haziran 2011 / 18  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Mayıs 2011 / 17  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Nisan 2011 / 16  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Mart 2011 / 15  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Şubat 2011 / 14  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Ocak 2011 / 13  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE



Aralık 2010 / 12  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

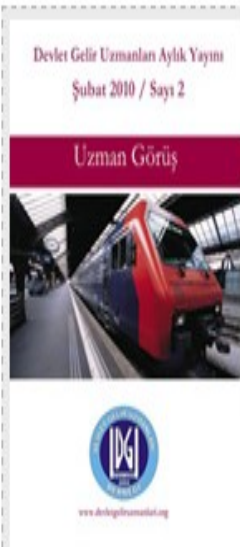
Kasım 2010 / 11  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Ekim 2010 / 10  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Eylül 2010 / 9  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Ağustos 2010 / 8  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Temmuz 2010 / 7  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE



Haziran 2010 / 6  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Mayıs 2010 / 5  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Nisan 2010 / 4  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Mart 2010 / 3  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Şubat 2010 / 2  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE

Ocak 2010 / 1  
HEMEN OKU İNDEX  
ARŞİVLE



# TÜRMOB

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

## TRANSFER FİYATLANDIRMAŞI

### UYGULAMA REHBERİ



Ramazan BİÇER

TÜRMOB YAYINLARI - 365