

# UZMAN GÖRÜŞ

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

- YURTDIŞINDAN SAĞLANAN KREDİLERDE KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME FONU UYGULAMASI
- AVRUPA BİRLİĞİ HİBELERİNDE VERGİ İSTİSNALARI VE UYGULAMASI
- DERNEK VE VAKIFLARA AİT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASINDA VERGİLEME
- GRUP ŞİRKETLERİNİN YURTDIŞI ORTAK KREDİ HAVUZLARINDAN KULLANDIKLARI KREDİLERİN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ
- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE TEŞVİK UYGULAMALAR-II
- BİNEK OTOMOBİLLERDE EMİSYON BAZLI VERGİLENDİRMEYE GEÇİŞ SÜRECİ VE ÖNERİLER
- (1) SERİ NO'LU DÖVİZ KAZANDIRICI FAALİYETLERDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ İSTİSNASI UYGULAMASINA GENEL BAKIŞ

NİSAN 2011 - SAYI 16

## Künye

### İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

### Yayın Kurulu

Umut Serhat İdman

Osman Kırbaş

Altan Yılmaz

Sibel Atlı

Ramazan Biçer

Göksal Aygün

Kamil Özkan

Ferit Öz

Cem Arslan

### Editör

Ramazan Biçer

[rbicer@gelirler.gov.tr](mailto:rbicer@gelirler.gov.tr)

### İletişim Koordinatörü

Altan Yılmaz

[ayilmaz@gelirler.gov.tr](mailto:ayilmaz@gelirler.gov.tr)

### Reklam Koordinatörü

Cem Arslan

[carslan@gelirler.gov.tr](mailto: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

### YURTDIŞINDAN SAĞLANAN KREDİLERDE KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME FONU UYGULAMASI

Bu makalede, yurtdışından sağlanan kredilerde Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiş ve çalışmanın son kısmında Türkiye’de yerleşik kişilerce yurtdışından temin edilen tüm kredilerden KKDF alınmaması yönündeki öneri ile ilgili görüşler açıklanmaktadır.

### AVRUPA BİRLİĞİ HİBELERİNDE VERGİ İSTİSNALARI VE UYGULAMASI

Bu çalışmada genel hatları ile IPA kapsamındaki mali yardımlara ilişkin vergi istisnalarının usul ve esaslarından bahsedilmekte ve konunun açıklanmasında 8 Mayıs 2009 tarihinde yayımlanan 1 Sıra No’lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği temel alınmaktadır.

### DERNEK VE VAKIFLARA AİT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASINDA VERGİLEME

Makalede, dernek veya vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanmasında, kiralamanın ve kiracının niteliğine göre tevkifat ve beyan olmak üzere iki şekilde söz konusu olan vergilendirmeye ilişkin hususlar açıklanmaktadır.

### GRUP ŞİRKETLERİNİN YURTDIŞI ORTAK KREDİ HAVUZLARINDAN KULLANDIKLARI KREDİLERİN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Makalede, yurtdışında bulunan ortak kredi havuzları ile ilgili kredilerin vergi kanunlarımız karşısındaki durumu kurumlar vergisi kapsamında yer alan transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye ve vergi kesintisi yönünden değerlendirilmekte, ardından konu katma değer vergisi ve damga vergisi açısından ele alınmaktadır.

### ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE TEŞVİK UYGULAMALAR-II

Makalenin II. Bölümünde, ihraç malı taşıyan araçlara motorin teslimi, ihraç edilecek madeni yağ ve yağlama müstahzarı üretimi için indirimli baz yağ teslimi, ihraç edilecek elektrik üretimi için fuel oil teslimi ve bazı gümrük rejimleri kapsamındaki mal teslimlerine ilişkin ÖTV teşvik uygulamaları üzerinde durulmaktadır.

### BİNEK OTOMOBİLLERDE EMİSYON BAZLI VERGİLENDİRMEYE GEÇİŞ SÜRECİ VE ÖNERİLER

Makalede binek otomobillerin vergilendirilmesinin emisyon salınımı baz alınarak yapılması durumunda karşılaşılabilecek sorunlar ve emisyonla vergilendirme sisteminin sağlayacağı avantajlar belirtilmekte ve muhtemel değişikliklere karşı çözüm önerileri sunulmaktadır.

### (1) SERİ NO’LU DÖVİZ KAZANDIRICI FAALİYETLERDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ İSTİSNASI UYGULAMASINA GENEL BAKIŞ

Bu makalenin konusunu (1) Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğin genel hatları oluşturmaktadır.

## Editörden

*Değerli okuyucularımız, bir yıldan fazla bir süredir her ay sizinle buluşmaktan dolayı büyük heyecan duyuyoruz.*

*Bir sosyal duyarlılık projesi olarak 2010 yılı başında yayın hayatına başlayan “Uzman Görüş” her ay dört binden fazla kişinin takip ettiği bir dergi haline dönüştü.*

*Okuyucuları arasında meslek mensupları ve ülkemizin değerli şirketleri yanı sıra çok sayıda araştırmacı da yer alıyor.*

*Bilginin çok değerli olduğu günümüzde, “Uzman Görüş”ün ücretsiz olarak okunabiliyor olması ise derginin kamuoyunun ve özellikle vergi mükelleflerinin bilgilendirilmesi açısından önemini daha da artırıyor.*

*Doğru bilgiye ulaşmanın bu kadar kolay şekilde sağlanabilmesi de “Uzman Görüş” dergisinin gönüllü olarak çalışan “Devlet Gelir Uzmanları” tarafından yayına hazırlanıyor olmasından kaynaklanmaktadır.*

*Dergi hazırlanırken, mali idareye en çok sorulan sorular ve özelge talepleri dikkate alınıyor ve alanında uzman olan meslektaşlarımız uygulamada ortaya çıkan sorunları cari mevzuat ışığında derinlemesine inceleyerek çalışmalarını tamamlıyor.*

*Ayrıca, çalışmaların büyük çoğunluğu, uygulamaya ilişkin çözüm önerilerinde bulunuyor ve mükelleflere yol gösterici bir nitelik taşıyor.*

*Nisan sayımız da aynı titizlikle hazırlandı ve sizlerle buluşuyor.*

*Bu sayımızda da daha önce hiçbir yerde yayınlanmayan makalelere yer veriyoruz.*

*Önümüzdeki sayıda görüşmek dileğiyle...*

**Ramazan BİÇER**  
**Devlet Gelir Uzmanı**



**Cengizhan  
DOĞRUYOL**  
Gelir İdaresi Başkanlığı  
KKDF Şubesi Müdürü

## YURTDIŞINDAN SAĞLANAN KREDİLERDE KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME FONU UYGULAMASI

### 1 Giriş

Bu makalede, yurtdışından sağlanan kredilerde Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF)

uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilecek ve çalışmanın son kısmında Türkiye’de yerleşik kişilerce yurtdışından temin edilen tüm kredilerden KKDF alınmaması yönündeki öneri ile ilgili görüşümüz açıklanacaktır.

### 2. Kredili İşlemler Hakkında Genel Bilgi

KKDF kesintileri esas itibarıyla kredili işlemler üzerinden alınmaktadır. Kredili işlemler; bankalar ve finansman şirketleri tarafından yurt içi veya yurt dışından kullanılan yahut kullanılan krediler ile kredili (vadeli) ithalat işlemlerinden oluşmaktadır.<sup>1</sup>

KKDF mevzuatında nakdi krediler bakımından yapılabilecek en önemli ayırım yurt içinden mi yoksa yurt dışından mı kredi sağlandığı noktasında ortaya çıkmaktadır. Yurt içinden nakdi bir kredi temin edilmesi halinde, bu kredinin tüketici kredisi ya da diğer krediler kapsamında olduğunun tespit edilmesi önemlidir.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan kredili (vadeli) ithalat üzerinden şu anda % 3 oranında kesinti yapılmaktadır.

<sup>2</sup> Yurt içinde bankalar ve finansman şirketlerince kullanılan tüketici kredileri üzerinden halen % 15 oranında KKDF alınmaktadır. Ticari krediler üzerinden ise KKDF alınması söz konusu değildir.

Yurt dışından kredi temin edilmesi halinde ise bu krediyi kimin kullandığı hususu önem arz etmektedir. Aşağıda açıklanacağı üzere, yurt dışından kredi kullananların bir banka veya finansman şirketi olması ile bunlar dışında Türkiye’de yerleşik kişilerin kredi kullanması arasında oran bakımından farklılık bulunmaktadır.

Nakdi kredilerle ilgili bir başka önemli husus kredinin; TL, döviz veya dövize endeksli kullanılıp kullanılmadığıyla ilgilidir. KKDF mevzuatında; TL, döviz, altın ve dövize endeksli kredilerde, matrah, birbirinden farklı şekilde belirlenmiş durumdadır.<sup>3</sup> Kredi kullanılması halinde Türk Lirası kredilerde avantajlı bir matrah oluşurken, döviz kredilerinde ise daha büyük bir matrah ortaya çıkmaktadır. Ayrıca döviz kredilerinde, kredi kullanım tarihinde bir defada fon ödenmektedir. O halde KKDF mevzuatı, Türk Lirası kredileri teşvik etmekte, döviz üzerinden kredi kullanımını ise daha maliyetli bir hale getirmektedir.

### 3. Yurt Dışından Sağlanan Kredilerde KKDF Oranları

KKDF mevzuatında; bankalar ve finansman şirketlerinin yurtdışından

<sup>3</sup> Fon kesintileri; a) Türk Lirası kredilerde tahakkuk ettirilen faiz tutarı üzerinden, b) Döviz endeksli ve diğer endeksli kredilerde, taksit tutarı içindeki anaparanın kur farkı veya endeks farkı ile dönem faizinin cari kurdan Türk Lirası karşılığı veya fark faizinin (spread) toplam tutarı üzerinden, c) Döviz ve altın kredilerinde kredinin anapara tutarı ve altın miktarı üzerinden hesaplanmaktadır.

sağladıkları kredilerde KKDF oranı % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir.

Bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları krediler üzerinden ise halen % 3 oranında fon kesintisi yapılmaktadır.

Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları kredilerin döviz ya da Türk Lirası cinsinden olması mümkündür. Bu ikisi arasında matrah farkı bulunmaktadır. Türk Lirası kredinin tahakkuk eden faiz üzerinden, döviz kredisinin ise bir defada ve kullanılan kredi tutarı üzerinden ödenmesi gerekmektedir.

Ayrıca aşağıda açıklanacağı üzere Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları kredilerin döviz kredisini niteliğinde olması durumunda, vadeye bağlı olarak istisnadan yararlandırılması da ihtimal dâhilindedir.

#### 4. Yurt Dışından Sağlanan Kredilerde İstisna Uygulaması

Türkiye’de yerleşik kişilerce yurtdışından sağlanan, ortalama vadesi asgari 1 yıl olan döviz ve altın kredileri üzerinden (fiduciary işlemler hariç) fon kesintisi yapılmamaktadır.<sup>4</sup> Ancak, bu istisnanın iki şartla uygulanması mümkündür:

- Birincisi, kredinin ortalama vadesi asgari 1 yıl olmalıdır.<sup>5</sup> Ortalama vadenin 1



#### 5. Yurt Dışından Temin Edilen Krediyeye İlişkin Alacağın Türkiye’de Yerleşik Bir Bankaya Temlik Edilmesi

Yurt dışındaki bir bankadan sağlanan bir yıldan uzun vadeli bir kredinin **bir yıldan önce** Türkiye’de yerleşik bir bankanın yurt içi şubesine devredilmesi halinde, kredinin kullanılma tarihi ile yurt içine devredildiği tarih arasında geçen süre için geriye dönük olarak % 3 oranında cezalı KKDF kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, yurt içine devredildikten sonra bu krediler döviz ya da Türk lirası kredi

ağırlıklandırılacağı ve bu tutarın kredi toplamına bölüneceği açıklamasına yer verilmiştir.

<sup>6</sup> Bkz. Merkez Bankasının 07.07.1997 tarih ve 97/5 sayılı Talimatı.

<sup>4</sup> Bu istisna, 12.05.1988 tarih ve 88/12944 sayılı Kararnameye ilişkin KKDF Hakkında 6 No.lu Tebliğin 3 üncü maddesinin (20) numaralı bendinde düzenlenmiştir.

<sup>5</sup> Merkez Bankası’nın 05.08.1996 tarihli ve 96/2 sayılı Genelgesinin (6) numaralı bölümünde, ortalama vadenin ne olduğu açıklanmıştır. Bu Genelge’de, ortalama vadenin, anapara ödemelerinin ödeme tarihlerine göre ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle hesaplanacağı, diğer bir anlatımla, kredinin geri ödenen anapara taksitlerinin kullanımda kalma süreleri ile

olarak değerlendirilecek ve “tüketici kredisi” niteliğinde olması durumunda bunlar üzerinden % 15, “diğer krediler” kapsamında olması durumunda ise % 0 oranında fon kesintisi yapılacaktır.<sup>7</sup>

## 6. Yurt Dışından Temin Edilen Kredinin Şartlarında Değişiklik Olması

Yurt dışından temin edilen bir kredinin para cinsinin değiştirilmesi, vadesinin uzatılması, oranının değiştirilmesi, temdit edilmesi, yurt dışındaki bir başka krediye devredilmesi şeklinde olabilecek dönüştürme işlemlerinin KKDF karşısındaki durumu ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması mümkündür.

Ortalama vadenin 1 yıldan uzun olması sebebiyle fon kesintisi yapılmadan yurt dışından kullanılan krediler üzerinden fon kesintisi yapılmama halinin devam edebilmesi için kredinin tamamının kapatılması amacıyla yurtdışına herhangi bir anapara ödemesinde bulunulmaması, kredinin vade yapısının bozulmaması, başka bir ifadeyle ortalama vadenin 1 yılın altına düşmemesi gerekmektedir.

Bu itibarla, sözleşmenin diğer şartlarında (faiz oranı, temdit, vb.) değişiklik yapılması durumunda fon kesintisi uygulanmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, kredinin diğer şartlarında değişiklik yapılması aşamasında kredi kullanıcısı tarafından yurt dışına ödeme

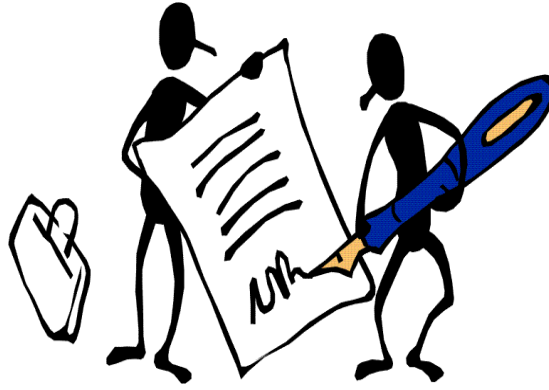
yapılmak suretiyle önceki kredinin kapatılması ve kredi kullandırma tarihi ile kapatılma tarihi arasında geçen sürenin 1 yıldan kısa olması halinde, şartları değiştirilen kredi üzerinden geriye dönük olarak cezalı KKDF kesintisi yapılacaktır.

## 7. Yurtdışından Temin Edilen Kredilere Vadesine Bakılmaksızın KKDF İstisnası Uygulanması Yönündeki Önerinin Değerlendirilmesi

Yurtdışından temin edilen kredilerden, ortalama vadenin 1 yılı aşmış olmadığına bakılmaksızın KKDF alınmaması yönünde zaman zaman bir takım öneriler getirilmektedir. Bu öneri ile ilgili görüşümüz şu şekildedir:

Yukarıda izah edildiği üzere,

bankalar ve finansman şirketlerinin yurtdışından sağladıkları kredilerde fon kesintisi oranı şu an itibariyle % 0 (sıfır)<sup>8</sup> olarak uygulanmaktadır. Yani, finans sektörüce yurtdışından kredi temin edilmesi halinde ilave bir maliyet oluşmamaktadır.<sup>9</sup>



<sup>7</sup> Merkez Bankasının 02.01.2002 tarih ve 2002/YB-1 sayılı Sermaye Hareketleri Genelgesinin “Krediler” başlıklı 3 üncü bölümünün 1.1.1.A maddesinde, yurt dışından temin edilen bir krediye ilişkin alacağın, Türkiye’de yerleşik bir bankaya temlik edilmesi halinde, kredi tutarının dış borç yükümlülüğü olarak izlemekten çıkartılması, kredinin niteliği ve borçlunun, aynı Genelgenin 2.1. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde döviz kredisi açılacak bir firma olup olmaması durumuna göre, temlik edilen alacağın Türkiye’de yerleşik bankalarca açılan bir döviz veya Türk Lirası (döviz endeksli Türk Lirası) kredi olarak değerlendirilmesi ve izlenmesi gerektiği belirtilmektedir.

<sup>8</sup> Bu oran, 17.12.1998 tarih ve 23556 sayılı Resmî Gazete’de 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımlanan 22 Nolu Merkez Bankası Tebliğiyle belirlenmiştir.

<sup>9</sup> KKDF’nin finansal hizmetlerin maliyetini artırmaması için getirilmiş uygulamalar; yurtiçinde kullanılan ticari krediler ile bankalar ve finansman şirketlerinin yurtdışından sağladıkları krediler üzerindeki fon yükünün % 0’a indirilmesinden ibaret değildir. Bunlara ilave olarak alınmış bazı tedbirler şu şekilde sıralanabilir:

i. Yurtiçi bankalar arası krediler,  
ii. Finansman şirketlerin bankalardan kullandığı krediler,  
iii. Bankalarca yurtdışında yerleşik kişilere açılan krediler,  
iv. Yurtdışındaki işlemlerle ilgili olarak yurtiçindeki bankalardan veya yurt dışından alınacak döviz kredileri üzerinden de fon kesintisi yapılmamaktadır.

Bunlar dışındaki Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışından sağlayacağı kredilerde ise % 3 oranında fon alınmaktadır. Bu yöndeki KKDF uygulaması ile temelde dışarıdan sağlanan nakit döviz kredilerinin kısa vadeli değil uzun vadeli bir yapıya kavuşturulması amaçlanmaktadır.

Aynı istisna 1 yıldan kısa vadeli döviz kredilerine de tanınırsa özel sektör borçlarının yapısı değişecek ve bu durum, toplam borç miktarı içinde kısa vadeli borçların artmasına yol açacaktır. Buna paralel olarak özel sektör üzerindeki kur riski artacaktır. Ayrıca, sağlanan kredinin üretimden çok spekülative amaçlarla kullanılma ihtimali de gündeme gelebilecektir.

Sonuç itibariyle, bu uygulama ile özellikle yurtiçinde yerleşik kişilerin kısa vadeli olarak döviz şeklinde borçlanmasının ortaya çıkarabileceği olumsuz sonuçlar kontrol edilmeye çalışılmaktadır. Bu sebeple, yurtdışından temin edilen kredilerde vadesine bakılmaksızın KKDF istisnası uygulanması yönündeki önerinin ekonomik-mali gerçeklere uygun olmadığı düşünülmektedir.





**Mehmet Aslan**  
**Gelir İdaresi Başkanlığı**  
**AB Şubesi Müdürü**

## AVRUPA BİRLİĞİ HİBELERİNDE VERGİ İSTİSNALARI VE UYGULAMASI

### 1 Giriş

Avrupa Birliği'nin aday ve potansiyel aday ülkelere ilişkin mali yardım mekanizması, Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA-Instrument

for Pre-Accession Assistance) olarak yeniden düzenlenmiş ve tek bir hukuki çerçeve içerisine dahil edilmiştir. Bu kapsamda üyelik müzakeresi devam eden Türkiye'ye yönelik olarak 1964 yılından itibaren çeşitli isimlerle verilen mali yardımlar, bu dönemde IPA bileşenleri kapsamında verilecektir.

Bu çalışmada genel hatları ile IPA kapsamındaki mali yardımlara ilişkin vergi istisnalarının usul ve esaslarından bahsedilmeye çalışılacaktır. Bunun için 8 Mayıs 2009 tarihinde yayımlanan 1 Sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği temel alınacaktır.

### 2. IPA Kapsamındaki Mali Yardımlara İlişkin Temel Hususlar

#### 2.1. Mevzuat

Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki mali işbirliği çerçevesinde Avrupa Birliği'nin 2007-2013 bütçe dönemine ilişkin mali yardımlar için 11.07.2008 tarihinde Türkiye ile Avrupa Komisyonu arasında imzalanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ve Avrupa Toplulukları Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım

Aracı (IPA) ile Temin Edilen Yardımın Uygulanması Çerçevesinde Türkiye Cumhuriyetine Sağlanan Avrupa Topluluğu Mali Yardımlarıyla İlgili İşbirliği Kuralları Hakkında Çerçeve Anlaşma" (IPA Çerçeve Anlaşması), 03.12.2008 tarih ve 5824 sayılı Kanunla<sup>10</sup> onaylanması uygun bulunmuş, 19.12.2008 tarih ve 2008/14450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>11</sup> ekinde yayımlanmış ve 21.01.2009 tarih ve 2009/14614 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>12</sup> ile 24.12.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26. maddesinde yer alan vergi istisnalarına ilişkin hükümlerin uygulama usul ve esaslarını, aynı maddenin 3. fıkrasının verdiği yetki kapsamında belirlemek amacı ile 1 Sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği 8.5.2009 tarih ve 27222 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

#### 2.2. Kapsam

IPA Çerçeve Anlaşması, Avrupa Birliği'nin 2007-2013 bütçe döneminde IPA Çerçeve Anlaşması ve bu Anlaşmaya dayanarak Türkiye ile Avrupa Birliği arasında imzalanan

<sup>10</sup> 07.12.2008 tarih ve 27077 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>11</sup> 24.12.2008 tarih ve 27090 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>12</sup> 10.02.2009 tarih ve 27137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



sektörel anlaşmalar<sup>13</sup> veya finansman anlaşmaları<sup>14</sup> ile IPA kapsamındaki diğer Topluluk programları çerçevesinde ve finansmanı Avrupa Birliği veya Türkiye-Avrupa Birliği ortak finansmanı ile karşılanan Avrupa Birliği tarafından bu amaçla yetkilendirilmiş Sözleşme Makamları ile Avrupa Topluluğu (AT) Yüklenicisi arasında imzalanan sözleşmeleri kapsamaktadır.

### 2.3. Tanımlar

Söz konusu Anlaşmada ve bununla ilgili Tebliğ'de yer alan tanımlar aşağıdaki gibidir:



**Sözleşme Makamı**, Avrupa Komisyonu ile Avrupa Komisyonu tarafından Avrupa Birliği mali yardımlarını kullanılmakla görevlendirilen ve Avrupa Topluluğu (AT) yüklenicisi ile AT sözleşmesini imzalayan kurum veya kuruluşlardır. Merkezi Finans ve İhale Birimi, Avrupa Çevre Ajansı gibi.

**Avrupa Topluluğu (AT) Yüklenicisi**, AT Sözleşmesi kapsamında mal tedarik eden ve/veya hizmet sunan ve/veya iş yapan ve/veya hibe sözleşmesini yürüten gerçek veya tüzel kişidir. Ayrıca, AT Yüklenicisi, bir konsorsiyum veya ortak teşebbüsteki ortakları, yüklenicileri ve yerleşik eşleştirme

<sup>13</sup> **Sektörel Anlaşma**, Avrupa Komisyonu ve Türkiye arasında imzalanan IPA Çerçeve Anlaşması veya finansman anlaşmalarında yer almayan hükümleri düzenleyen belirli bir IPA bileşeni için yapılan anlaşmalardır. Örneğin Kırsal Kalkınma Sektörel Anlaşması.

<sup>14</sup> **Finansman Anlaşması**, IPA kapsamındaki bileşenler çerçevesinde, herhangi bir mali yardım programı veya projesine ilişkin olarak Avrupa Birliği katkısını onaylayan ve Avrupa Komisyonu ile Türkiye arasında imzalanan yıllık veya birden çok yılı kapsayan anlaşmalardır. Örneğin 2010 yılı Avrupa Birliği Topluluk Programlarına Türkiye'nin katılım sağlaması hususundaki Finansman Anlaşması veya Bulgaristan Sınır Ötesi İşbirliği Finansman Anlaşması.

danışmanları olarak bilinen katılım öncesi danışmanları da kapsamaktadır. Milli Eğitim Bakanlığı, ABC Limited Şirketi, Hacettepe Üniversitesi, Tortum Belediyesi, 27 Mayıs Darbecilerini İfşa Derneği veya Dilay Gülsu ASLAN liderliğinde Çocuklar Melektir Grubu gibi.

### **Avrupa Topluluğu (AT) Sözleşmesi**,

Avrupa Topluluğu veya Türkiye veya hibe yararlanıcısı tarafından imzalanan ve bir faaliyetin, muhtemel ortak

finansmanını da içerecek şekilde, IPA çerçevesinde finanse edilmesini sağlayan ve yasal olarak bağlayıcılığı olan herhangi bir belgedir. Yukarıda belirtilen sözleşme makamları ile AT Yüklenicileri arasında mali yardıma ilişkin imzalanan sözleşmedir. Bu sözleşmeler, hibe, hizmet, tedarik, teknik yardım, uzmanlık gibi alanlarda olabilmektedir.

**Tedarikçi**, AT Sözleşmesi kapsamında AT Yüklenicisine mal tedarik eden ve/veya hizmet sunan ve/veya iş yapan gerçek ya da tüzel kişilerdir. AT Yüklenicisi Tortum Belediyesi'nin "Tortum Çağ Kebabı Ustaları Yetiştirme Projesi" kapsamında kursiyerlere eğitim veren eğitimci ile eğitimin verildiği mekânın işletmecisi şirket (Ada Otel) birer tedarikçidir.

**Tedarik Sözleşmesi**, AT Yüklenicisi ile Tedarikçi arasında AT Sözleşmesi kapsamındaki mal, hizmet ve işlerin tedariki amacıyla imzalanan sözleşmelerdir. Tortum Belediyesi ile Ada Otel arasında imzalanan tedarik sözleşmesi, sözleşme taraflarının kimliklerini, sözleşmenin konusunu, bedelini ve dayanağı olduğu AT Sözleşmesini açıkça ihtiva etmelidir.

AT Yüklenicisi ile bir AT Sözleşmesi kapsamındaki mal, hizmet veya işleri temin etmek amacıyla tedarik sözleşmesi imzalayan gerçek veya tüzel kişilerin, tedarik sözleşmelerinde kendilerini farklı sıfatlarla nitelendirmeleri bunların “Tedarikçi” vasfını değiştirmez.

**Hibe Yararlanıcısı**, AT Sözleşmesi kapsamında nihai olarak hibeden yararlanan gerçek veya tüzel kişilerdir. Hazırladıkları projeler destek gören ancak fiilen kendilerine mali yardım verilmeyen ve AT Yüklenicileri aracılığı ile projesi gerçekleştirilen kurum ve kuruluşlardır. Örneğin, Milli Eğitim Bakanlığı'nın “Mesleki Eğitimin Geliştirilmesi” başlıklı projesinde Avrupa Birliği projeyi kabul eder ve 50 milyon Euro hibe verir. Türkiye’de bu proje için 10 milyon Euro yerel katkı sağlar. Bu projedeki çalışmalar, sözleşme makamı Merkezi Finans ve İhale Birimi ile sözleşme imzalayan AT Yüklenicisi gerçek ve tüzel kişiler aracılığı ile yapılır.

**Hibe Yararlanıcısı Konusunda Olan AT Yüklenicisi**: AT Sözleşmesi kapsamında mal tedarik eden ve/veya hizmet sunan ve/veya iş yapan ve/veya hibe sözleşmesini yürüten aynı zamanda da hibeden doğrudan yararlanan gerçek veya tüzel kişidir. Özellikle hibe şeklindeki AT sözleşmelerinde AT Yüklenicisi hem projeyi yürütür hem de

yararlanır. Örneğin Kadınlar Evde Hapsolmasın Derneği aldığı bir hibe kapsamında projeyi gerçekleştirir ve bundan yararlanır.

## 2.4. 5303 Sayılı Kanun’la Onaylanması Uygun Bulunan Çerçeve Anlaşma ve Bununla İlgili Genel Tebliğlerin Durumu

IPA Çerçeve Anlaşması'nın “Giriş” kısmının (3) numaralı bölümüne göre, katılım öncesi yardım aracı (IPA), daha önce var olan katılım öncesi araçlarının yerini almakta ve Türkiye’ye mali yardım yapılması hakkındaki 97/256/AT ve 1999/311/AT sayılı Kararlar ile 2500/2001 sayılı Tüzükleri ortadan kaldırmaktadır.

Ayrıca “Genel Hükümler” başlıklı 1. bölümün 1. maddesinin (5) numaralı bendinde de; “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ve Komisyon arasındaki 14 Mayıs 2004 tarihli Çerçeve Anlaşma, önceki katılım öncesi araçları kapsamında kararlaştırılan ve üzerinde anlaşılan tedbirler için, sözkonusu tedbirler ilgili Uygulama Anlaşmaları ile belirlenen kurallara uygun olarak tamamlanuncaya kadar, uygulanabilir olmaya devam edecektir” denilmektedir.



Buna göre, 22.2.2005 tarih ve 5303 sayılı Kanunla<sup>15</sup> onaylanması uygun bulunan ve 17.3.2005 tarih ve 2005/8636 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>16</sup> ekinde yayımlanan Çerçeve Anlaşma kapsamında finanse edilen sözleşmelere, bu Anlaşmanın EK-A/8. maddesi ve 1, 2 ve 3 Sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği<sup>17</sup> uygulanmaya devam edecektir.

Bu Anlaşma kapsamındaki sözleşmeler sona erene kadar, bu sözleşmelerle ilgili bütün başvurular, eskiden olduğu gibi Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılmaya devam edecektir.

## 2.5. Sorumluluk

AT Yüklenicilerinin söz konusu Tebliğ ile belirlenen bildirimleri yerine getirmemeleri halinde adlarına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149 ve mükerrer 355. maddeleri gereğince özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Söz konusu cezai işlemler, yürürlükteki mevzuat hükümleri doğrultusunda, KDV İstisna Sertifikası'nın verildiği vergi dairesi müdürlüğünce, KDV İstisna Sertifikasının doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığı'na verildiği durumlarda ise, Başkanlık talimatı üzerine yetkili vergi dairesi müdürlüğünce yerine getirilecektir.

<sup>15</sup> 26.2.2005 tarih ve 25739 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>16</sup> 15.4.2005 tarih ve 25787 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>17</sup> 1 Sıra No'lu Türkiye - Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği 20.05.2005 tarih ve 25820 sayılı; 2 Sıra No'lu Türkiye - Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği 20.04.2006 tarih ve 26145 sayılı ve 3 Sıra No'lu Türkiye - Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği 29.08.2006 tarih ve 26274 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

## 3. IPA Çerçeve Anlaşması Kapsamındaki Vergi İstisnaları ve Uygulaması

### 3.1. Genel Kural

IPA Çerçeve Anlaşması'nın "Vergiler, gümrük ve ithalat vergileri ve yükleri ve/veya eş etkili vergilere ilişkin kurallar" başlıklı 26. maddesinin ilk fıkrasında; "Sektörel Anlaşma ya da bir Finansman Anlaşmasında başka bir şekilde belirtilmedikçe vergiler, gümrük ve ithalat vergi ve yükleri ve/veya eş etkiye sahip vergiler, Katılım Öncesi Yardım Aracı kapsamında finanse edilmeyecektir. Bu muafiyet, Türkiye Cumhuriyeti tarafından sağlanan ortak finansmanı da kapsamaktadır" denilmektedir.

Buna göre, Avrupa Birliği veya Türkiye ile Avrupa Birliği ortak katkısı ile finanse edilen sözleşmelerin uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek vergiler, gümrük ve ithalat vergi ve yükleri ve/veya eş etkiye sahip vergiler, IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26. maddesinde yer alan hükümlere göre mali yardımlardan finanse edilmeyecektir. Avrupa Birliği ve Türkiye katkısından Türkiye hiçbir şekilde Anlaşmada yer alan vergileri ve yükleri alamayacaktır.

### 3.2. İthalat İşlemlerinde Vergi İstisnası ve Uygulaması

IPA Çerçeve Anlaşması'nın "Programların uygulanması ve

sözleşmelerin yerine getirilmesi için kolaylıklar sağlanması” başlıklı 25/1-e maddesinde; “Katılım Öncesi Yardım Aracı kapsamında gerçekleştirilen ithalatların, vergiler, gümrük ve ithalat vergileri ve/veya eş etkili diğer vergilerden muaf tutulmaları” hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, aynı Anlaşmanın 26-2/a maddesinde; “AT yüklenicileri tarafından yapılan tüm ithalatın, gümrük veya ithalat vergileri, harçları, Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi veya herhangi bir diğer benzeri vergi, harç veya ücrete tabi olmaksızın Türkiye Cumhuriyeti'ne girmesine izin verilir. Bu muafiyet, sadece AT sözleşmesi kapsamında AT yüklenicisi tarafından tedarik edilen mallar ve/veya verilen hizmetler ve/veya yapılan işlere ilişkin olarak yapılan ithalata uygulanacaktır. Türkiye Cumhuriyeti, yukarıda belirtilen vergi, gümrük vergisi veya harçlar ile ilgili herhangi bir uyuşmazlık veya gecikmeye bakılmaksızın, sözleşme hükümlerinde belirlendiği üzere ve sözleşmenin normal olarak uygulanması için gerektiği gibi hemen kullanılmak üzere AT yüklenicisine teslimi için giriş noktasından serbest bırakılmasını sağlayacaktır” denilmektedir.

Söz konusu maddenin 2/f maddesinde ise; “Hizmet ve/veya iş ve/veya hibe sözleşmeleri ve/veya eşleştirme sözleşmelerinde veya anlaşmalarında belirtilen görevleri yerine getirmek üzere yerel olarak istihdam edilenler dışında kalan gerçek kişiler (ve onların birinci derecedeki aile üyeleri) tarafından kişisel kullanımlarına yönelik olarak ithal edilen şahsi eşyalar ve ev eşyaları, sözleşmenin sona ermesinden sonra Türkiye Cumhuriyeti'nde yürürlükte bulunan mevzuata uygun olarak yeniden ihraç edilmeleri ya da ülke içinde elden çıkarılmaları kaydıyla gümrük vergileri, ithalat vergileri, vergiler, yükler ve/veya eş etkiye sahip

diğer vergilerden muaf tutulacaktır” hükmüne yer verilmiştir.

IPA Çerçeve Anlaşması'nın 25/1-e ve 26/2-a maddelerine göre, AT Yüklenicisi tarafından AT Sözleşmesi kapsamında yapılan ithalat işlemleri, gümrük veya ithalat vergileri, harçları, Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve diğer benzeri vergi ve harçlardan istisnadır. Bu istisna, sadece AT Sözleşmesi kapsamında AT Yüklenicisi tarafından tedarik edilen mallar ve/veya verilen hizmetler ve/veya yapılan işlere ilişkin olarak yapılan ithalata uygulanacaktır.

Genel Tebliğ'e göre, AT Yüklenicisi tarafından ithal edilecek mallara ilişkin bilgileri içeren İthal Edilecek Mallar Listesi'nin düzenlenmesi ve düzenlenen bu listedeki malların AT Sözleşmesi kapsamında olduğunun hibe yararlanıcısına onaylatılması ve bu liste ile birlikte vergi idaresi tarafından kendisine verilen KDV İstisna Sertifikası'nın örneğinin ilgili Gümrük İdaresine ibraz edilmesi halinde, söz konusu listede yer alan mallar, gümrük veya ithalat vergileri, harçları, KDV, ÖTV ve diğer benzeri vergi ve harçlardan istisna olarak ithal edilebilecektir.

AT Sözleşmesi kapsamında AT Yüklenicisi tarafından yapılan ithalatın, sözleşme süresinin sona ermesine rağmen, idari işlemlerden kaynaklanan çeşitli sebeplerle (güvenlik, sağlık vb.) tamamlanamaması halinde; ithal edilen malların AT Sözleşmesi süresi içerisinde



Türkiye Cumhuriyeti gümrük sahasına girmesi ve AT Yüklenicisinin yukarıda belirtilen belgeleri yine aynı sürede tamamlayarak Gümrük İdaresine ibraz etmesi, şartları ile, ithalatın AT Sözleşmesinde belirtilen sürenin bitiminden sonra gerçekleşmiş olması halinde de söz konusu mallar, gümrük veya ithalat vergileri, harçları, KDV, ÖTV ve diğer benzeri vergi ve harçlardan istisna tutularak ithal edilebilecektir.

AT Yüklenicisi tarafından AT Sözleşmesi süresi içinde ithal edilen bir ürünün garanti süresi içerisinde ancak AT Sözleşmesi süresinin sona ermesinden sonra aynı model ve vasıftaki yenisi ile değiştirilmek üzere ihraç edilerek ilave bir bedel ödenmeksizin yenisinin tekrar ithal edilmesi durumunda, bu ithalat, ilk ithalat gibi değerlendirilerek, ilk ithalat işlemine ait gümrük beyannamesi ve faturaya atıf yapılmak suretiyle, gümrük veya ithalat vergileri, harçları, KDV, ÖTV ve diğer benzeri vergi ve harçlardan istisna olarak gerçekleştirilecektir.

AT Sözleşmesi kapsamında yapılan ithalatın kredili olması ya da kredi kullanımı söz konusu olduğunda bu kredili işlem dolayısıyla bir ek yükümlülük olarak ithalat sırasında yürürlükte mevzuat gereğince Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) kesintisi yapılacaktır. Bu nedenle ithalat işlemleri sırasında ödenmesi gereken KKDF'ler, IPA Çerçeve Anlaşması kapsamında istisna değildir.

Vergi idaresi tarafından AT Yüklenicisine verilen KDV İstisna Sertifikası'nın bir başka gerçek veya tüzel kişiye devredilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, AT Yüklenicinin yapacağı ithalat işlemi sırasında, söz konusu KDV İstisna Sertifikasını ya doğrudan kendisi ya da kendi adına iş ve

işlemlerde bulunmaya yetkili olan gerçek veya tüzel kişiler aracılığı ile kullanılacaktır. İthalat işlemi sırasında ortaya çıkan KDV, ÖTV ve diğer benzeri vergi ve harçlara ilişkin istisnadan sadece AT Yüklenicisi yararlanabilecektir. AT Yüklenicisi dışında başka gerçek veya tüzel kişilerin, yapacakları ithalat dolayısıyla söz konusu vergi istisnalarından yararlanmaları mümkün değildir.

Ayrıca, IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26. maddesinin 2/f bendi gereğince, AT Sözleşmeleri kapsamında yerel olarak istihdam edilenler dışında kalan gerçek kişiler ve onların birinci derece aile üyeleri tarafından kişisel kullanımına yönelik olarak ithal edilen şahsi eşyalar ve ev eşyaları, AT Sözleşmesinin sona ermesinden sonra Türkiye Cumhuriyeti'nde yürürlükte bulunan mevzuata uygun olarak yeniden ihraç edilmeleri ya da ülke içinde elden çıkarılmaları kaydıyla gümrük vergileri, ithalat vergileri, vergiler, yükler ve/veya eş etkiye sahip diğer vergilerden istisna tutulacaktır.

## KDV Muafiyet Sertifikası

### 3.3. Katma Değer Vergisi İstisnası ve Uygulaması

IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26. maddesinin 2/b maddesinde; *“AT yüklenicileri, AT sözleşmesi kapsamında sunulan herhangi hizmet ve/veya tedarik edilen mal ve/veya yapılan iş için KDV'den*

*muaf tutulacaklardır. Bir tedarikçi tarafından AT yüklenicisine temin edilen mallar veya sunulan hizmetler veya yapılan işler de KDV'den muaf tutulacaktır. Bu muafiyet sadece AT sözleşmesi kapsamında AT yüklenicisi tarafından teslim edilen mallar veya sunulan hizmetler veya yapılan işler ile bağlantılı olarak temin edilen mallara veya sunulan hizmetlere veya yapılan işlere uygulanacaktır.*

*Bir AT yüklenicisi veya bu Anlaşmada öngörüldüğü şekilde muafiyete hak kazanan AT yüklenicisine mal teslim eden ve/veya hizmet sunan veya iş yapan herhangi bir tedarikçi, bu Anlaşmada öngörüldüğü şekilde KDV'den muaf olarak teslim ettiği mallar veya sunduğu hizmetler veya yürüttüğü işlerle ilgili olarak ödediği KDV'yi, diğer işlemleri için tahsil ettiği KDV'den indirme hakkına sahiptir. Eğer AT yüklenicisi veya tedarikçi bu imkânı kullanamazsa, KDV'nin iadesine ilişkin Türk mevzuatı kapsamında istenen gerekli belgelerle birlikte vergi idaresine yazılı talepte bulunması halinde vergi idaresinden doğrudan KDV iadesi alabilecektir” hükmüne yer verilmektedir.*

KDV İstisna Sertifikası almak üzere AT Yüklenicilerinden; Türkiye’de yerleşik gerçek kişiler için ikâmetgahı, tüzel kişiler için ise iş merkezi (kayıtlı merkez) Vergi Dairesi Başkanlığı kurulu olan illerde bulunanlardan imzaladıkları AT Sözleşmesinde kendisine ayrılan bütçe payı 1 (bir) milyon Avro’dan (1 milyon Avro dahil) az olanlar ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı’na (İstanbul’da yerleşik AT Yüklenicileri İstanbul’da kurulu Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın mükellefi iseler buraya, değilse İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’na), AT Sözleşmesinde kendisine ayrılan bütçe payı 1 (bir) milyon Avro’dan fazla olanlar ise Gelir İdaresi Başkanlığı’na; Türkiye’de yerleşik gerçek kişiler için ikâmetgahı, tüzel kişiler için ise iş merkezi (kayıtlı merkez) Vergi

Dairesi Başkanlığı kurulu olan illerde bulunmayanlar Gelir İdaresi Başkanlığı’na başvuracaktır.

Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan ve/veya Türkiye’de ikamet etmeyen gerçek kişi AT Yüklenicileri (yerleşik eşleştirme danışmanları dâhil) ile Türkiye’de işyeri veya sabit yerleri olmayan tüzel kişi AT Yüklenicileri Gelir İdaresi Başkanlığı’na başvuracaklardır. Başvurunun uygun bulunması halinde AT Yüklenicisine Gelir İdaresi Başkanlığı’nca özelge ve ekinde Katma Değer Vergisi İstisna Sertifikası verilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı veya ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı’nca AT Yüklenicisine IPA Çerçeve Anlaşması’nda belirlenen vergi istisnalarından bu Tebliğle belirlenen usul ve esaslar dahilinde yararlanabileceğine dair özelge verilecektir. Bu özelge ile AT Yüklenicisinin IPA Çerçeve Anlaşması karşısındaki hukuki durumu ortaya konularak, söz konusu Anlaşmada yer alan her bir vergi istisnası için AT Yüklenicisinin ayrı ayrı özelge başvurusu yapmasına gerek kalmayacaktır.

AT Yüklenicisi, AT Sözleşmesi kapsamında, temin edeceği mal, hizmet ve işler için tedarikçinin düzenlediği fatura bedeli (KDV Hariç) 2.000 TL’nin üstünde ise; öncelikle tedarikçi ile “tedarik sözleşmesi” yapacaktır. Söz konusu tedarik sözleşmesinin, sözleşmeye konu mal, hizmet ve işlerin AT Sözleşmesi kapsamında olduğunun hibe yararlanıcısı tarafından “*Bu tedarik sözleşmesi ..... tarih ve .....*”

*sayılı AT Sözleşmesine dayanılarak yapılmıştır” şeklinde şerh düşülerek onaylanması halinde bu mal teslimi, hizmet ifası ve işlere KDV uygulanmayacaktır.*

AT Yüklenicisinin aynı zamanda hibe yararlanıcısı konumunda olduğu durumlarda söz konusu tedarik sözleşmesinin; genel bütçeli kamu kurum ve kuruluşları, özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumları ve bunlara bağlı birimlerin AT Yüklenicisi olması halinde bu kurumların üst idari amiri; bunlar dışındaki AT Yüklenicilerinde ise, hibe yararlanıcısı unvanı ile gerçek kişi AT Yüklenicisinin kendisi, tüzel kişi AT Yüklenicisinde ise tüzel kişiliğin üst yetkilisi (örneğin, dernek veya vakıf başkanı, şirketlerde imzaya yetkili yönetici gibi) tarafından onaylanması gerekmektedir.

Tedarikçi ancak, hibe yararlanıcısı tarafından onaylanmış AT Yüklenicisi ile yaptığı tedarik sözleşmesinin ve AT Yüklenicisinde yer alan KDV İstisna Sertifikası'nın kendisine ibraz edilmesi halinde, söz konusu tedarik sözleşmesi ve sertifikanın birer örneğini almak ve düzenlediği fatura ve benzeri evrakta “5824 sayılı Kanun’la onaylanması uygun bulunan IPA Çerçeve Anlaşması’nın 26/2. maddesi gereğince, ..... sayılı AT Sözleşmesi kapsamında KDV hesaplanmamıştır” şeklinde atıf yapmak suretiyle KDV hesaplamayacaktır.

AT Yüklenicisi tarafından AT Sözleşmesi kapsamında (KDV Hariç) 2.000 TL'nin altında yapılacak her bir alım için, tedarikçi ile tedarik sözleşmesi yapmak ve hibe yararlanıcısına onaylatmak şartı

aranmaksızın, KDV İstisna Sertifikası'nın örneğinin ibrazı ile KDV istisnası kendiliğinden uygulanır. Bu kapsamda KDV'siz mal teslimi, hizmet ifası veya iş yapan tedarikçi, kendilerine ibraz edilen sertifikanın bir örneğini alarak muhafaza edecek ve düzenleyeceği fatura ve benzeri evrakta “5824 sayılı Kanun’la onaylanması uygun bulunan IPA Çerçeve Anlaşması’nın 26/2. maddesi gereğince, ..... sayılı AT Sözleşmesi kapsamında KDV hesaplanmamıştır” şeklinde atıf yapmak suretiyle KDV hesaplamayacaktır.

IPA Çerçeve Anlaşması kapsamında bir AT Yüklenicisi veya bu Tebliğ’de öngörüldüğü şekilde istisnaya hak kazanan bir AT Yüklenicisine mal teslim eden ve/veya hizmet sunan ve/veya iş yapan herhangi bir tedarikçi, bu Tebliğ’de öngörüldüğü şekilde KDV’den istisna olarak teslim ettiği mallar veya sunduğu hizmetler veya yürüttüğü işlerle ilgili olarak yüklendiği katma değer vergisini diğer işlemleri için tahsil ettiği katma değer vergisinden indirme hakkına sahiptir.

Bu düzenleme tam istisna mahiyetinde olduğundan istisna kapsamına giren teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen vergiler, indirim yoluyla telafi edilememeleri halinde, AT Yüklenicisi ve/veya tedarikçiye nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. Nakden veya mahsuben yapılacak iade işlemleri istisna kapsamındaki işlemlerin beyan edildiği dönem beyannameleri ile birlikte verilecek iade talep dilekçesine dayanılarak yapılacaktır.



AT Yüklenicisi tarafından yapılacak iade başvurusunda aşağıdaki belgelerin ibrazı gereklidir.

- 1) İade talep dilekçesi,
- 2) İndirilecek katma değer vergisi listesi (AT Sözleşmesi kapsamında yapılan faaliyetler ve dışındakiler için ayrı ayrı),
- 3) Katma Değer Vergisi İstisna Sertifikası'nın bir örneği,
- 4) AT Sözleşmesi kapsamındaki mal alım/satımı ile hizmet sunumu ve işlere ilişkin fatura veya benzeri belgelerin aslı veya fotokopileri,
- 5) Yüklenen katma değer vergisi tablosu.

Yıllara sari inşaat - taahhüt işi yapan AT Yüklenicisi, bu inşaat - taahhüt işi ile ilgili olarak yüklendiği ve ilgili dönemde verdiği KDV beyannamesinde indiremediği katma değer vergisini, bu Tebliğ'de belirtilen usul ve esaslar dahilinde iade alabilecektir. Ancak 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen satış faturaları yerine, ilgili vergilendirme döneminde yaptıkları işle ilgili hakediş belgeleri karşılığında Sözleşme Makamınca yapılan ödemeye ilişkin verilen makbuzun (banka dekontu, tahsilat alındısı vb.) yüklenen KDV tablosuna eklenmesi yeterli olacaktır.

KDV yönünden mükellefiyet kaydı olmayan AT Yüklenicisi, IPA Çerçeve Anlaşması kapsamındaki AT Sözleşmesi çerçevesinde tedarik ettiği mal, hizmet veya işler nedeniyle ödediği ve Sözleşme Makamından tahsil edemediği katma değer vergilerini aşağıdaki usul ve esaslara uygun olarak iade alabilecektir.

KDV mükellefiyeti bulunmayan AT Yüklenicisi, yürüttüğü AT Sözleşmesi kapsamında daha önceden KDV İstisna Sertifikası almamış ise; öncelikle KDV İstisna Sertifikası talebinde bulunarak KDV İstisna Sertifikası'nı alması gerekmektedir. KDV İstisna Sertifikası almak için ilk başvurunun yapıldığı makam, AT Sözleşmesi kapsamında yüklenen KDV'lerin iadesinin yapılabilmesi için AT Yüklenicisine bir özelge vererek iade başvurusunun yapılacağı ildeki yetkili vergi dairesi müdürlüğüne yönlendirecektir. AT Yüklenicisi iade için, özelgede belirtilen vergi dairesi müdürlüğüne, aşağıdaki belgelerle birlikte başvuracaktır.

- 1) İade talep dilekçesi,
- 2) Sözleşme Makamı tarafından AT sözleşmesi kapsamında yapılan harcamaya ait olduğu onaylanmış yüklenen KDV tablosu,
- 3) Mal ve hizmet alımları ile yaptırılan işlere ilişkin fatura ve benzeri belgelerin aslı veya onaylı örnekleri,
- 4) Sözleşme Makamı tarafından, kendisine ibraz edilen fatura ve benzeri belgeler karşılığında yapılan ödemelere ilişkin makbuzların (banka dekontu dahil) aslı veya onaylı fotokopisi,
- 5) Kendisine Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca iade ile ilgili verilen özelge örneği veya KDV İstisna Sertifikası'nın onaylı fotokopisi,
- 6) Katma değer vergisinden başka bir vergi türünden mükellefiyet kaydı bulunması



halinde, bu vergi türünden dolayı borcu olup olmadığına dair ilgili vergi dairesinden alınan yazı.

Yüklenilen KDV tablosunda, 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 1.1.3.1 bölümünde belirtilen bilgilere yer verilecektir. Sözleşme Makamı, AT Yüklenicisine Avrupa Birliği fonundan yapılan ödemenin KDV dahil olup olmadığı konusunda yüklenilen KDV tablosuna şerh düşerek, yetkilinin ismi, unvanı ve tarihi belirtmek suretiyle onaylayacaktır. AT Sözleşmesi ile ilgili olarak düzenlenmiş Yeminli Mali Müşavir Raporu'nun bulunması halinde, Sözleşme Makamı bu rapora dayanarak anılan tabloyu onaylayacaktır.

KDV mükellefiyeti bulunmayan AT yüklenicisinin yürüttüğü AT Sözleşmesinin süresi sona ermiş ise, öncelikle AT Yüklenicisi tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı veya ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı'na başvuru yapılacaktır. Başvurunun uygun bulunması halinde, Sertifika düzenlenmeyecek ve iade ile ilgili gerekli işlemlerin yapılması için AT Yüklenicisine bir özelge verilerek yetkili vergi dairesi müdürlüğüne yönlendirilecektir. AT Yüklenicisinin, bu kapsamdaki iade başvurularında, kendisine verilen özelge örneği ile birlikte iade talebi yerine getirilebilecektir.

AT Yüklenicisi, AT Sözleşmesi kapsamında teslim edeceği mallar veya sunacağı hizmetler veya yapacağı işler ile bağlantılı olarak temin edeceği Amortisman Tabi İktisadi Kıymetleri, ancak söz konusu kıymetlerin sadece AT Sözleşmesi kapsamında kullanılan

kıymetler olması ve bu kıymetlerin AT Sözleşmesinin sona ermesi ile hibe yararlanıcısına bedelsiz tesliminin öngörülmesi halinde, yukarıda yer alan esaslara göre KDV'siz olarak temin edebilme imkânına sahiptir. Bu durumda AT Yüklenicisinin tedarikçi ile yapacağı ve hibe yararlanıcısı tarafından onaylanacak tedarik sözleşmesinde, bu kıymetin AT Sözleşmesi sonunda hibe yararlanıcısına bedelsiz devir olunacağı açıkça belirtilecektir.

Tedarikçi, AT Yüklenicisi ile yapmış olduğu tedarik sözleşmesinin hibe yararlanıcısı tarafından, hibe yararlanıcısı ile AT Yüklenicisinin aynı olması durumunda ise Sözleşme Makamı veya yukarıda belirtilen şahıslar tarafından onaylanmış bir örneğini almak suretiyle düzenlediği fatura ve benzeri evrakta AT Sözleşmesine "5824 sayılı Kanun'la onaylanması uygun bulunan IPA Çerçeve Anlaşması ve ..... sayılı AT Sözleşmesi gereğince KDV hesaplanmamıştır" şeklinde şerh düşerek KDV hesaplamayacaktır.

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin AT Sözleşmesinde yer alan işlerden başka işlerde de kullanılacak olması halinde, AT Yüklenicisi söz konusu Amortisman Tabi İktisadi Kıymetleri başlangıçta KDV ödemek suretiyle satın alacak ve yüklenilen KDV'yi diğer vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirim konusu yapacaktır.

AT Sözleşmesinin sona ermesi ile, ödenen KDV'nin, bu kıymetin AT Sözleşmesi kapsamında kullanılma süresinin, bu kıymet için belirlenen amortisman süresi oranına isabet eden kısmı için iade talep edecektir. Bu durumda AT Yüklenicisi, tedarik sözleşmesini hibe yararlanıcısına onaylattırırken, hibe yararlanıcısının bu kıymetin AT Sözleşmesi kapsamında ne kadar süre kullanılacağına dair bir şerh koymasını sağlayacaktır

### 3.4. Özel Tüketim Vergisi İstisnası ve Uygulaması

IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26. maddesinin 2/d maddesinde; *“AT yüklenicilerinin harcamaları Özel Tüketim Vergisinden muaf tutulacaktır. Bu muafiyet yalnızca, AT sözleşmesi kapsamında AT yüklenicisi tarafından tedarik edilen mallar ve/veya sunulan hizmetler ve/veya yapılan işler ile bağlantılı harcamalara uygulanacaktır”* denilmektedir.

AT Yüklenicisi, AT Sözleşmesi kapsamında ÖTV'ye tabi bir mal almak istediğinde öncelikle KDV İstisna Sertifikası başvurusunu yapmış olmak zorundadır. AT Yüklenicisi, AT Sözleşmesi kapsamında ÖTV mükellefi olmayan tedarikçiden temin edeceği özel tüketim vergisine tabi mallar için başlangıçta ÖTV ödeyerek alış yapacaktır. Hibe yararlanıcısının aynı zamanda AT Yüklenicisi olması durumunda söz konusu Onaylı ÖTV İçeren Mal Alım Listesi, Sözleşme Makamı tarafından AT Sözleşmesi ile ilgili olarak düzenlenmiş Yeminli Mali Müşavir Raporu'na dayanılarak onaylanacaktır.

AT Yüklenicisi tarafından istisna olmasına rağmen ödenen ÖTV'ler iade alınabilecektir. AT Sözleşmesi kapsamında AT Yüklenicisi

tarafından ÖTV mükellefi olanlardan temin edilecek malların ise tedarikçi ile tedarik sözleşmesi yapılması ve bu sözleşme konusu malların AT Sözleşmesi kapsamında olduğunun hibe yararlanıcısı tarafından onaylanması halinde ÖTV ödenmeksizin tedarik edilmesi mümkündür. ÖTV mükelleflerinden alımlarda yapılacak tedarik sözleşmeleri için herhangi bir limit bulunmamaktadır.



Tedarikçi, ancak, AT Yüklenicisi ile yapmış olduğu tedarik sözleşmesinin yukarıdaki usullerle onaylanmış halinin kendisine ibraz edilmesi halinde, söz konusu tedarik sözleşmesinin bir örneğini almak suretiyle düzenlediği fatura ve benzeri evrakta *“5824 sayılı Kanun'la onaylanması uygun bulunan IPA Çerçeve Anlaşması ve ..... sayılı AT Sözleşmesi gereğince ÖTV hesaplanmamıştır”* şeklinde şerh düşerek ÖTV hesaplamayacaktır.

AT Yüklenicisi, AT Sözleşmesi kapsamında ÖTV mükellefinden ÖTV ödeyerek yaptığı alımlar için ÖTV içeren mal alım listesini iade için istenilen belgeler arasına ekleyecektir.

AT Yüklenicileri;

- 1) İade talep dilekçesi,
- 2) Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan alınan özelgenin veya KDV İstisna Sertifikası'nın bir örneği,

- 3) Onaylı ÖTV İçeren Mal Alım Listesi,
- 4) ÖTV içeren mal alımlarına ilişkin fatura veya benzeri evrakın aslı veya onaylı fotokopileri,
- 5) ÖTV içeren mal alımları içerisinde yer alan kendileri tarafından hesaplanmış iade edilecek ÖTV listesi,

ile birlikte vergi dairesine iade için başvurulacaktır.

Sözleşme süresi devam eden AT Yüklenicisi, ÖTV iade talebini, AT Sözleşmesinin başlangıç tarihinden itibaren takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle yapacaktır. Sözleşme süresi sona eren AT Yüklenicisi, ÖTV iade talebini sözleşmenin tamamlandığı tarihten itibaren yapabilecektir.

Nakden veya mahsuben yapılacak ÖTV iadeleri, 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin mal ihracından doğan katma değer vergisinin iadesindeki esaslar çerçevesinde işlem görecektir. İade için Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ibraz edilen durumlarda da mal ihracı için öngörülen limitler geçerli olacaktır.

AT Yüklenicisi, AT Sözleşmesi kapsamında ÖTV mükelleflerinden temin edeceği Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler için, ancak söz konusu kıymetlerin sadece AT Sözleşmesi kapsamında kullanılacak kıymetler olması ve bu kıymetlerin AT Sözleşmesi sonunda hibe yararlanıcısına bedelsiz devrinin öngörülmüş olması halinde, bu kıymetleri başlangıçta ÖTV ödemeksizin alabilecektir. Bunun için tedarikçi ile tedarik sözleşmesi yapan AT Yüklenicisi, söz konusu tedarik sözleşmesinde bu malların AT Yüklenicisinin taraf olduğu AT Sözleşmesi kapsamında

olduğunu ve AT Sözleşmesinin sona ermesi ile AT Yüklenicisi tarafından hibe yararlanıcısına bedelsiz olarak devir edileceğini de hibe yararlanıcısına onaylatacaktır.

Tedarikçi, AT Yüklenicisi ile yapmış olduğu tedarik sözleşmesinin hibe yararlanıcısı tarafından, hibe yararlanıcısı ile AT Yüklenicisinin aynı olması durumunda ise Sözleşme Makamı veya yukarıda belirtilen şahıslar tarafından onaylanmış bir örneğini almak suretiyle düzenlediği fatura ve benzeri evrakta, AT Sözleşmesine "5824 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan IPA Çerçeve Anlaşması ve ..... sayılı AT Sözleşmesi gereğince ÖTV hesaplanmamıştır" şeklinde şerh düşerek ÖTV hesaplamayacaktır.

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin AT Sözleşmesinde yer alan işlerden başka işlerde de kullanılacak olması halinde, AT Yüklenicisi söz konusu Amortisman Tabi İktisadi Kıymetleri başlangıçta ÖTV ödemek suretiyle satın alacaktır. AT Sözleşmesinin sona ermesi ile, ödenen ÖTV'nin, bu kıymetin AT Sözleşmesi kapsamında kullanılma süresinin, bu kıymet için belirlenen amortisman süresi oranına isabet eden kısmı için bu Tebliğin 4.4.3 numaralı bölümünde yer alan esaslara göre iade talep edecektir. Bu durumda AT Yüklenicisi, tedarik sözleşmesini hibe yararlanıcısına onaylattırırken, hibe yararlanıcısının bu kıymetin AT Sözleşmesi kapsamında ne kadar süre kullanılacağına dair bir şerh koymasını sağlayacaktır.

ÖTV Kanunu'nun 15/2-a maddesi, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi

mallardan, veraset yoluyla intikaller hariç ilk iktisabında istisna uygulananların, istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisaptaki matrah esas alınarak, adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, kayıt ve tescil tarihinde geçerli olan oran üzerinden bu tarihte ÖTV alınacağını hükme bağlamıştır.

Bu hüküm uyarınca, ÖTV istisnasından yararlanılarak ilk iktisabı yapılan kayıt ve tescile tabi taşıt araçlarının, istisnadan yararlanan hibe yararlanıcısına devri ile veraset yoluyla intikalleri hariç olmak üzere, üçüncü kişiler tarafından iktisabında, söz konusu araçları adına kayıt ve tescil ettirecek olan üçüncü kişiler tarafından Kanun'un 15/2-a maddesi kapsamında ÖTV beyanında bulunulmak suretiyle ÖTV tarhiyatı yapılacaktır.

Söz konusu aracın AT Sözleşmesinde yer alan işlerden başka işlerde de kullanılacak olması nedeniyle başlangıçta ÖTV ödemek suretiyle satın alınmış, ancak daha sonra sözleşme kapsamında kullanım süresine bağlı olarak hesaplanan ÖTV tutarı iade edilmiş olması halinde, iade edilen tutarın üçüncü kişiler tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

### 3.5. Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası ve Uygulaması

IPA Çerçeve Anlaşmasının 26. maddesinin 2/c maddesinde;

*“Türk vatandaşı olmayan ve Türkiye’de ikamet etmeyen gerçek kişiler tarafından, Yararlanıcının ortak finansman katkısı ve Topluluk tarafından finansmanı sağlanan hizmet ve/veya iş ve/veya hibe ve/veya eşleştirme*

*sözleşmelerinin ifasından elde edilen gelirler Türkiye’de gelir vergisine tabi tutulmaz.*

*Tüzel kişiler de, Türkiye’de iş yeri veya sabit yerleri olmaması kaydıyla, yukarıdaki aynı hükme tabi olacaklardır.*

*AT sözleşmelerinden kaynaklanan kâr ve/veya gelir, bu kâr ve/veya geliri elde eden gerçek ve/veya tüzel kişilerin Yararlanıcı tarafından onaylanan ve bu kişilere uygulanabilir çifte vergilendirme anlaşmalarının hükümleri uyarınca, Türkiye’de iş yeri veya sabit yerleri var ise, Türkiye’nin vergi sistemine göre vergiye tabi tutulacaktır.”*

hükümü yer almaktadır.

IPA Çerçeve Anlaşması’na göre, Avrupa Birliği veya Avrupa Birliği ve Türkiye ortak katkısı ile finanse edilen AT

Sözleşmelerinin yürütülmesi çerçevesinde bu sözleşmelerde görev alan ve Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan ve Türkiye’de ikamet etmeyen gerçek kişi AT Yüklenicilerinin bu sözleşmelerden elde ettiği gelirler, gelir vergisine tabi değildir.

Aynı zamanda bu sözleşmeler kapsamında bir AT Yüklenicisine bağlı olarak hizmet ifa eden ve ücreti AT Sözleşmesi bütçesinden ödenen Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan ve Türkiye’de ikamet etmeyen gerçek kişilerin de elde ettikleri gelirler, gelir vergisine tabi değildir.



AT Sözleşmesini yürüten tüzel kişi AT Yüklenicilerinin Türkiye'de iş yeri veya sabit yerleri olmaması kaydıyla, AT Sözleşmesinin yürütülmesinden dolayı elde ettikleri kurum kazancı, kurumlar vergisine tabi değildir.

Bununla birlikte, AT Sözleşmelerinden kaynaklanan kâr ve/veya gelir, bu kâr ve/veya geliri elde eden gerçek ve/veya tüzel kişilerin, Türkiye tarafından onaylanan ve bu kişilere uygulanabilir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hükümleri uyarınca, Türkiye'de iş yeri veya sabit yerlerinin bulunması halinde, Türk vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi tutulacaktır.

Buna göre, AT Sözleşmesi kapsamında, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan veya Türkiye'de mukim olan gerçek kişiler ile Türkiye'de iş yeri veya sabit yerleri olması kaydıyla tüzel kişilere AT Sözleşmesi kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmek üzere hibe şeklinde sağlanan tutarlar, ticari kazanç kapsamında gelir olarak kabul edilerek gelir vergisine; kurumlar vergisi mükellefleri için de ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisine tabi olacaktır.

### 3.6. Veraset ve İntikal Vergisi İstisnası ve Uygulaması

IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26/2-e maddesinde; *"Katılım Öncesi Yardım Aracı kapsamındaki proje ve/veya sözleşme ve/veya faaliyetlerden faydalananlar, Katılım Öncesi Yardım Aracı kapsamında ne şekilde olduğuna bakılmaksızın kendilerine transfer edilen mal ve/veya hak ve/veya sağlanan olanaklar ve/veya fonlar ile ilgili olarak doğan Veraset ve İntikal Vergisi'nden muaf olacaklardır"* hükmü yer almaktadır.

Avrupa Birliği veya Türkiye ile Avrupa Birliği ortak katkısı ile finanse edilen AT Sözleşmesi ile ilgili olarak herhangi bir şekilde karşılıksız olarak kendilerine transfer edilen mal ve/veya hak ve/veya sağlanan olanaklar ve/veya sağlanan fonlar ilgili olarak hibe yararlanıcıları, veraset ve intikal vergisinden veya bu vergi yerine ihdas edilecek vergiden istisna tutulacaktır. Dolayısıyla söz konusu bu transferlerle ilgili herhangi bir veraset veya intikal vergisi beyanında bulunulmayacaktır.

### 3.7. Damga Vergisi ve Harç İstisnası ve Uygulaması

IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26/2-g maddesinde; *"AT sözleşmeleri, Türkiye Cumhuriyeti'nde damga vergisine veya tescil harcına veya eş etkili diğer herhangi bir yükümlülüğe tabi olmayacaktır. Bu muafiyet, tedarik sözleşmeleri hariç, AT sözleşmeleri kapsamındaki işlemler ve ilgili ödeme emirlerine de uygulanacaktır"* denilmektedir.

Avrupa Birliği veya Türkiye ile Avrupa Birliği ortak katkısı ile finanse edilen ve Sözleşme Makamı ile AT Yüklenicisi arasında imzalanan AT Sözleşmesi, damga vergisinden istisna tutulacaktır. Buna göre, Avrupa Topluluğu veya Türkiye veya hibe yararlanıcısı tarafından imzalanan ve bir faaliyetin, muhtemel ortak finansmanını da içerecek şekilde, IPA çerçevesinde finanse edilmesini sağlayan ve yasal olarak bağlayıcılığı olan her türlü belge damga vergisinden istisna tutulacaktır. Ancak, AT Yüklenicisi ile tedarikçi arasında düzenlenen tedarik sözleşmesi damga vergisi istisnasından yararlanamayacaktır.

Avrupa Birliği veya Türkiye ile Avrupa Birliği ortak katkısı ile finanse edilen ve Sözleşme Makamı ile AT Yüklenicisi arasında imzalanan AT Sözleşmesi ve AT Sözleşmesi kapsamında yapılacak işlemler harca tabi tutulmayacaktır. Ancak, AT Yüklenicisi ile tedarikçi arasında düzenlenen tedarik sözleşmesi ile bu sözleşme kapsamında yapılacak işlemler istisna kapsamında yer almadığından, söz konusu işlemler harca tabi tutulacaktır.

### 3.8. Özel İletişim Vergisi İstisnası ve Uygulaması

IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26. maddesinin 2/i maddesinde; *"Yukarıda bahsedilen vergiler, gümrük ve ithalat vergileri ile yükler ve/veya eş etkili vergilerden başka; aşağıda belirtilenler de muafiyet kapsamındadır: Özel İletişim Vergisi"* denilmektedir.

AT Yüklenicisinin IPA Çerçeve Anlaşması uyarınca imzalanan AT Sözleşmesi kapsamında olan ve AT Sözleşmesi bütçesinden karşılanan özel iletişim vergisinin konusuna giren harcamaları, AT Sözleşmesinin süresi ile sınırlı olmak üzere, özel iletişim vergisinden istisnadır. AT Yüklenicisi, öncelikle bu istisna kapsamına giren harcamalara ilişkin özel iletişim vergisini ödeyecektir. Ancak, AT Sözleşmesi kapsamında istisna olan harcamalar dolayısıyla ödenen özel iletişim vergileri, AT Yüklenicisine aşağıdaki usul ve esaslar dahilinde iade edilecektir.

İstisna kapsamında olmasına rağmen ödenen özel iletişim vergilerinin iadesi için, AT Yüklenicisi, devam eden AT Sözleşmeleri için

AT Sözleşmesinin başladığı tarihten itibaren takvim yılı esas alınarak üçer aylık dönemlerle, süresi biten AT Sözleşmeleri için ise sürenin bittiği tarihten sonra KDV İstisnası Sertifikası aldığı vergi dairesi müdürlüğüne, doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığı'nca KDV İstisna Sertifikası'nın verildiği durumlarda ise Tebliğin 9 numaralı eki listede yer alan vergi dairesi müdürlüklerinden herhangi birine aşağıdaki belgelerle başvurması gerekmektedir.



İade için istenen belgeler aşağıdadır:

- 1) İadesi Talep Dilekçesi,
- 2) Ödenen Özel İletişim Vergilerine İlişkin Onaylı Liste,
- 3) Ödenen Özel İletişim Vergisi'ne ait fatura veya fatura benzeri belgelerin örnekleri,
- 4) Katma Değer Vergisi İstisna Sertifikası ve/veya vergi idaresi tarafından bu kapsamda verilen özelge örneği.

AT Yüklenicisi, istisna olmasına rağmen ödediği özel iletişim vergilerinin iadesi için öncelikle ödenen özel iletişim vergileri ile ilgili fatura veya fatura benzeri belgelere ilişkin olarak liste hazırlayacaktır. Söz konusu liste, hibe yararlanıcısı tarafından *"Bu listede belirtilen ve ekteki fatura veya fatura*

benzeri belgelerde ayrıntısı yer alan harcamalar, AT Sözleşmesi kapsamında yapılmış olup, AT Sözleşmesi bütçesinde bu konu için ayrılan bedel *aşılmamıştır*” şerhi düşülmek suretiyle onaylanacaktır.

AT Sözleşmesi bütçesinde, özel iletişim vergisi kapsamındaki harcamalar için bir bedel yer almamışsa iade yapılamaz. Ayrıca, AT Sözleşmesi bütçesinde bu konuda bir bedel yer almasına rağmen ibraz edilen fatura ve benzeri belgeler toplamı bu bedeli aşması halinde, bu bedeli aşan kısım için de iade yapılamaz.

Vergi dairesi müdürlüğü, daha önce KDV İstisna Sertifikası vermiş olduğu AT Yüklenicisinin, yukarıdaki bilgi ve belgelerle birlikte ödenen özel iletişim vergilerinin iadesi için başvurması halinde, yürürlükteki mevzuattaki usul ve esaslar dahilinde iadesi ile ilgili iş ve işlemleri yapacaktır.

### 3.9. Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnası ve Uygulaması

IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26. maddesinin 2/i maddesinde, *“Yukarıda bahsedilen vergiler, gümrük ve ithalat vergileri ile yükler ve/veya eş etkili vergilerden başka; aşağıda belirtilenler de muafiyet kapsamındadır: Motorlu Taşıtlar Vergisi”* hükmüne yer verilmiştir.

AT Yüklenicisinin, AT Sözleşmesi kapsamında satın alarak adına trafik, belediye veya liman sicili ile Ulaştırma Bakanlığı'na tutulan sivil hava vasıtaları vb. sicillerinden ilgili olana kayıt ve tescil ettirdiği ve bedelsiz olarak hibe yararlanıcısına devredilmek şartı ile kara, deniz veya hava nakil vasıtaları, AT Sözleşmesindeki süre ve şartlarla sınırlı olmak

üzere motorlu taşıtlar vergisinden (MTV) istisnadır.

AT Yüklenicisi, AT Sözleşmesi kapsamında satın aldığı taşıtı öncelikle ilgili tescil kuruluşunda adına kayıt ve tescil ettirecek ve sözleşme süresince tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisini ödeyecektir. AT Sözleşmesi kapsamında alınan araca ait AT Sözleşmesinin süresi içerisinde ödenen motorlu taşıtlar vergisi, AT Sözleşmesinin süresi sona erdikten ve söz konusu araç hibe yararlanıcısına devredildikten sonra başvurulması halinde AT Yüklenicisine iade edilecektir.

AT Yüklenicisi, ödediği MTV'lerin sözleşme süresine isabet eden kısmının iadesi için;

- Talep dilekçesi,
- KDV İstisna Sertifikası alınması için yapılan başvuru sonrasında Gelir İdaresi Başkanlığı veya ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgenin bir örneği,
- Sözleşme Makamından taşıtın AT Sözleşmesi kapsamında alındığı ve/veya kullanıldığına dair alınan resmi yazının örneği,
- AT Yüklenicisi tarafından satın alınan ve MTV'si ödenen araca ilişkin Motorlu Araç Tescil Belgesi'nin örneği ile bu aracın hibe yararlanıcısına devredilmesinden sonra hibe yararlanıcısı adına düzenlenen Motorlu Araç Tescil Belgesi'nin örneği,

ile birlikte MTV'nin tahsiline yetkili vergi dairesi müdürlüğüne başvuracaktır. MTV'nin tahsiline yetkili vergi dairesi müdürlüğünün bulunmadığı durumlarda KDV İstisna Sertifikasının alındığı vergi dairesi müdürlüğüne başvurulacaktır.

Doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan KDV İstisna Sertifikası alan AT Yüklenicileri ise, iade başvurusu yapılmak istenen ildeki MTV'nin tahsiline yetkili vergi dairesi müdürlüğüne başvuracaktır. MTV'nin tahsiline yetkili vergi dairesi müdürlüğünün bulunmadığı durumlarda ise, Tebliğin 9 numaralı eki listede belirtilen ve başvuru yapılmak istenen ilde görevli vergi dairesi müdürlüğüne başvuracaktır. Ödenen MTV'nin iadesi için bu belgelerin dışında yürürlükteki mevzuat hükümleri gereğince istenilen bilgi ve belgelerin bulunması halinde, AT yüklenicisi bunları da ibraz etmekle yükümlüdür. Söz konusu AT Sözleşmesinin süresinin sona ermesine bağlı olarak AT Yüklenicisi adına kayıt ve tescilli olup da mülkiyeti hibe yararlanıcısına geçen taşıt, sözleşme süresinin bittiği tarihten itibaren yürürlükteki MTV mevzuatı hükümleri gereğince motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulacaktır.

IPA Çerçeve Anlaşması kapsamındaki AT Sözleşmesi çerçevesinde satın alınan ve AT Yüklenicisi adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar kapsamında, sözleşme süresine isabet eden kısım için ödenen MTV'nin iadesi için, AT Yüklenicisi tarafından yukarıdaki belgelerle birlikte başvuru yapılan vergi dairesi müdürlüğü; eğer KDV İstisna Sertifikasını düzenleyen vergi dairesi müdürlüğü değil ise AT Sözleşmesinin süresinin sona erip ermediğini KDV İstisna Sertifikası verilen birimden yazı ile teyid almak zorundadır. Başvuru yapılan vergi dairesi müdürlüğü, ödenen MTV'nin iadesi ile ilgili işlemleri

yürürlükteki mevzuat hükümleri kapsamında yapacaktır.

#### 4. Sonuç

Türkiye için oldukça önemli bir katkı sağladığı ve her geçen gün bu katkının düzeyinin arttığı düşünüldüğünde özellikle başarılı ve Türkiye için kalıcı projelerin artması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu mali yardımlar için önemli bir teşvik aracı olan vergi istisnalarına ilişkin usul ve esaslarının ise proje yürütücüleri ve ilgili kişilerce iyi bilinmesi ve doğru uygulanması en az projenin doğru uygulanması kadar önemlidir.







**Osman KIRBAŞ**  
**Gelir İdaresi Başkanlığı**  
**Kurumlar Vergisi Şubesi**  
**Müdürü**

## DERNEK VE VAKIFLARA AİT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASINDA VERGİLEME

### 1. Dernek ve vakıflar kurumlar vergisi mükellefi midir?

Dernekler ve vakıflar tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 2 nci maddesinin beşinci fıkrasıyla dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler vergi mükellefiyeti kapsamına alınmış olup, dernek veya vakıfların tüzel kişiliğine bağlı iktisadi işletme oluşturacak devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai faaliyetlerinin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekecektir.

Derneğe veya vakfa ait veya bağlı bir iktisadi işletmenin varlığından söz edebilmesi için bu işletmenin,

- Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma sermaye bakımından; bağlı olma idari bakımdan bağlılığı ifade eder.)
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması
- Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması

gerekmektedir.

KVK'nın aynı maddesinin altıncı fıkrasında, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin

- Kazanç amacı güdüp gütmemelerinin,
- Faaliyetlerinin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasının,
- Tüzel kişiliklerinin olup olmamasının,
- Bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunup bulunmamasının

mükellefiyetlerini etkilemeyeceği,

- Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının,
- Kâr edilmemesinin ve kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin

bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği ifade edilmiştir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmesi için, bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması başka bir ifadeyle

işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı

satılmış olması gerekmektedir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyecektir. Dolayısıyla, bir işletme bedel karşılığı mal veya hizmet satmadığı takdirde, iktisadi işletmeye ilişkin olarak saydığımız diğer şartlar var olsa dahi bir iktisadi işletme oluşmayacak ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Mesela, bir dernek lokal faaliyetinde bulunabilir ve üyelerine hizmet sunabilir. Bu hizmetin ücretsiz verilmesi halinde mükellefiyet söz konusu

değilken; doğrudan veya bağış ya da değişik adlar altında dolaylı olarak cüzi bir miktarda dahi olsa, sunulan hizmet karşılığında bir bedel alınması halinde, bu derneğe bağlı bir iktisadi işletme söz konusu olacağından anılan iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

(A) Derneği, bulunduğu ilçede öğrencilerin faydalanması amacıyla bir okuma salonu açmış, buranın temizliği ve bakımı için bir görevli istihdam etmiştir. Okuma salonundan faydalananlardan bu hizmet karşılığında herhangi bir bedel alınmaması halinde iktisadi işletme oluşmayacaktır.

İktisadi işletmenin varlığı, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetinin bulunması halinde söz konusu olabileceği gibi faaliyetin bir organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda aynı hesap dönemindeki tek işlem nedeniyle de devamlılık unsurunun varlığı kabul edilebilmektedir.



Ticari organizasyon; sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli bir şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde, söz konusu organizasyon

dahilinde bir takvim yılında veya iki ya da üç takvim yılında tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

Buna göre, kuruluş kanunlarında veya özel kanunlarında istisna ve/veya muafiyet hükmü bulunmadığı sürece, dernek veya vakıfların devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai faaliyetleri, tıpkı diğer işletmeler gibi vergilendirilecektir.

## 2. Dernek ve Vakıfların Sahip Oldukları Gayrimenkulleri Kiralamaları İktisadi İşletme Oluşturur mu?

Dernekler ve vakıflar tüzüklerinde/resmi senetlerinde yazılı amaçlarına ulaşabilmek için maddi kaynaklara ihtiyaç duymaktadırlar. Bağış toplama açısından Bakanlar

Kurulu Kararıyla vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kendisine kamuya yararlı statüsü tanınan dernekler diğer dernek ve vakıflara göre daha avantajlıdırlar. Çünkü gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, vergiden muaf vakıflara ve kamuya yararlı derneklere yapmış oldukları bağış ve yardımları, yıllık gelir/kazançlarının %5 ile sınırlı olmak vergi matrahlarından indirebilmektedirler. Bu nedenle, dernek ve vakıflar bağış dışında düzenli gelir kaynağı arayışına girmektedirler. Gayrimenkul kira gelirleri bu açıdan mülk sahibi dernek ve vakıflar için önemli bir gelir kaynağı olarak görülmektedir. Gayrimenkul kiralamaları nedeniyle iktisadi işletme oluşup oluşmayacağı sorusu da bu gelir kaynağı ile birlikte gelmektedir.

Genel olarak, birinci bölümde açıkladığımız şartların varlığı halinde dernek veya vakfa bağlı bir iktisadi işletme oluşacaktır. Ancak, gayrimenkul kiralamaları özellikleri itibarıyla diğer ticari, sınai ve zirai faaliyetlerden ayrılmaktadır. Örneğin, gayrimenkul kiralama faaliyetinin kendine has durumu dikkate alındığında, bu faaliyetin kendiliğinden devamlılık arz ettiği görülmektedir. (A) Derneğin sahip olduğu

(1) gayrimenkulü 12 ay süreyle kiraya vermesi, sırf devamlılık unsurunun varlığından bahisle iktisadi işletme oluşması için yeterli değildir. İşte bu noktada hacim ve ehemmiyet bakımından ticari olma, ticari amaç gütmeye ve ticari organizasyon gibi kavramlar gündeme gelmektedir.

Kiralamanın, hacim ve ehemmiyet bakımından ticari nitelik arz etmesi veya ticari amaç güdümlü olarak yapılması ya da sermaye tahsis, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle ticari organizasyonun varlığı halinde dernek veya vakfa bağlı bir iktisadi işletme söz konusu olacaktır. Mesela, kiralama faaliyeti nedeniyle ayrıca bir muhasebe organizasyonu gerekiyorsa veya müstakil personel çalıştırılıyorsa yahut işin devamı için ayrı bir işyeri tahsis edilmiş ise kiralama faaliyetinin ticari nitelikte olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

Dernek ve vakıflar tarafından kiraya verilen gayrimenkullerin iktisadi işletme oluşumunu sağlayacak nicelik ve nitelikte olduğu konusunda herhangi bir değerlendirme ve tespit bulunmadığı durumlarda kiralama işlemleri nedeniyle iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyecektir. Kira sözleşmelerini yapmak, tahsilatları takip etmek, senetleri düzenlemek ve diğer sorunlarla uğraşmak üzere personel

çalıştırılması, bu işlerin takibi için bir ofis oluşturulması, kiralama faaliyetinin belirli bir hacme ve öneme sahip olduğunu ve ticari muhasebeyi gerektirdiğini, ayrıca bu faaliyetin devamlılık arz ettiğini göstermektedir.

**Örnek:** (B) Vakfının sahip olduğu 1.450 adet gayrimenkulu kiralama faaliyeti, hacim ve ehemmiyet bakımından ticari metot ve usulleri gerektirmektedir. Zira, bir organizasyon dahilinde olmaksızın bu çapta bir kiralama işleminin, kira tahsilatının veya gayrimenkullerin bakımının gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Öte yandan, çok küçük sayıdaki gayrimenkullerin kiraya verilmesi istisnai durumlar hariç olmak üzere iktisadi işletme oluşturmayacaktır.

Dolayısıyla, dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması neticesinde iktisadi işletme oluşup oluşmadığının tespitinde her olayın müstakil olarak kendi şartları içinde değerlendirilmesi, sadece devamlılık unsurunun varlığından hareketle mükellefiyet tesis edilmemesi gerekmekte olup kiralama faaliyetinin ticari amaç güdülerek veya sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle ticari organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde iktisadi işletme söz konusu olacaktır. Aksi halde, sadece kiralama faaliyeti dolayısıyla iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyecektir.

### 3. Dernek ve Vakıflara Ait Gayrimenkullerin Kiralamasında Vergilendirme

Dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin vergilendirmesinde, bu kiralama faaliyet sonucu bir iktisadi işletme oluşup oluşmadığı belirleyici olmaktadır. Genel olarak, kiralama faaliyeti neticesinde iktisadi işletme oluşmaması halinde tevkifat; iktisadi işletme oluşması halinde ise beyan esaslı söz konusu olmaktadır. Ancak, iktisadi işletme oluşmamasına rağmen tevkifat yapılmadığı, iktisadi işletme oluşmasını gerektirecek şartların bulunmasına rağmen beyan esaslı yerine tevkifat esasının uygulandığı durumlar da bulunmaktadır.

Odalar, borsalar, üst birlikler, sendikalar ve siyasi partiler gibi dernek veya vakıf olmamakla birlikte vergi uygulamaları bakımından dernek ve vakıf olarak kabul edilen kurum ve kuruluşların sahibi oldukları gayrimenkulleri kiralamaları dolayısıyla elde ettikleri kira gelirlerinin vergilendirilmesinde de aynı esaslar geçerli olacaktır.

#### 3.1. Kiralama Faaliyetinin İktisadi İşletme Oluşturmayacak Şekilde Gerçekleştirilmesi Halinde Vergileme

Gelir Vergisi Kanununun (GVK) “Vergi tevkifatı” başlıklı 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, “*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları,*

dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.” hükmüne yer verilme suretiyle bu maddede belirtilen ödemeleri yaptıkları sırada tevkifat yapmaya mecbur olanlar sayılmıştır.

Aynı maddenin birinci fıkrasının (5/a) bendinde, bu Kanunun 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden %20 ; (b) alt bendinde ise vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Konu hakkında açıklamaların yer aldığı 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “15.3.2.2.Dernek veya Vakıflara Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri” başlıklı bölümünde;

“Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi

uyarınca, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Bu kesintinin yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin, kamuya yararlı dernek ya da vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir.”

açıklamalarına yer verilmiştir.



Buna göre, dernek veya vakıflara ait gayrimenkullerin, GVK’nın 94 üncü maddesinde sayılan tevkifat sorumluları tarafından kiralanması halinde, mazbut vakıflar hariç tüm dernek veya vakıflara yapılan kira ödemelerinden %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Tevkif edilen bu vergi izleyen ayın 23 üncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile ilgili vergi dairesine beyan edilir ve bu ayın 26 ncı günü akşamına kadar ödenir. Bu şekilde yapılan tevkifat, gayrimenkul sahibi dernek veya vakıf için nihai vergileme niteliğinde olacaktır. Bu tevkifat sürecinde, kira geliri elde eden derneğin kamuya yararlı

dernek ya da vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olmasının önemi bulunmamaktadır.

**Dernek veya vakfa ait gayrimenkulleri kiralayan kimsenin GVK'da sayılan tevkifat sorumlularından olmaması halinde ise dernek veya vakfa kira ödemesi yapılırken tevkifat yapılmayacaktır.** Öte yandan, bir dernek veya vakfın gerçek kişiler gibi GMSİ beyannamesi vermesi söz konusu olamayacağından vergileme açısından yapılabilecek herhangi işlem bulunmamaktadır.

**Örnek:** (C) Vakfına ait olan gayrimenkul ticari amaç güdülmeksizin ve ticari bir organizasyon dahilinde olmaksızın, gerçek usulde gelir vergisi mükellefi Bay (A)'ya aylık 600,00 TL'ye kiralanmıştır. Bay (A) GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat sorumlusu olduğundan kira ödemelerini yaparken bu maddenin birinci fıkrasının (5/b) bendine göre %20 oranında (600,00TL x %20 = 120,00 TL) tevkifat yaparak kalan 480,00 TL'yi (C) Vakfına ödeyecektir.

**Örnek:** (C) Vakfına ait olan gayrimenkul yine ticari amaç güdülmeksizin ve ticari bir organizasyon dahilinde olmaksızın, bu defa herhangi bir mükellefiyeti bulunmayan Bay (D)'ye aylık 600,00 TL'ye kiralanmıştır. Bay (D), GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapması gerekmediğinden, kira ödemelerini yaparken tevkifat yapmaksızın 600,00 TL kira tutarının tamamını (C)

Vakfına ödeyecektir. GMSİ beyannamesi vermesi zaten söz konusu olmayan (C) Vakfı, kiralama faaliyeti neticesinde bir iktisadi işletmesi oluşmadığından, elde etmiş olduğu bu kira geliri için kurumlar vergisi beyannamesi de vermeyecektir.



### 3.2. Kiralama Faaliyeti Sonucunda İktisadi İşletme Oluşması Halinde Vergileme

Dernek veya vakıfların, sahip oldukları gayrimenkulleri ticari amaç güderek veya ticari bir organizasyon dahilinde kiralamaları ya da söz konusu kiralama faaliyetinin hacim ve ehemmiyet bakımından ticari metot ve usulleri gerektirmesi halinde dernek veya vakfa bağlı bir iktisadi işletme oluşacaktır. Böylelikle kiralama faaliyeti iktisadi işletme bünyesinde gerçekleşmiş olacaktır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri" başlıklı (15.3.2.2.) bölümünde, KVK'nın 1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacağı; bu kurumların elde

ettikleri kira gelirlerinin ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edileceği ifade edilmiştir.

Buna göre, dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan, yapılan kira ödemelerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

**Örnek:** (D) Derneğin, gayrimenkullerini ticari organizasyon dahilinde kiralaması nedeniyle bu Derneğe bağlı bir iktisadi işletme oluşturmuştur. Kiracı (Z) A.Ş. tevkifat sorumlusu olmasına rağmen, (D) Derneğine ait bu iktisadi işletmeye kira ödemesi yaparken tevkifat yapmayacaktır. Kiranın tamamı, (D) Derneği İktisadi İşletmesinin, ilgili hesap dönemi kazancına dahil edilerek kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

### **3.3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 2 nci Maddesi Uyarınca 01.01.2008 -31.12.2015 Tarihleri Arasında İktisadi İşletme Oluşmaması Halinde Vergileme**

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, dernek ve vakıfların elde ettikleri gelirlerin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifat suretiyle vergilendirilmiştir;

- Gayrimenkul kira gelirlerinden,
- Menkul kıymet alım satım

gelirlerinden,

- Menkul kıymetlerin elde tutulması ile itfasından elde edilen gelirlerden

ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 01.01.2008-31.12.2015 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmayacağından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Tevkifat, bu dernek veya vakıflar açısından nihai vergileme niteliğinde olacaktır.

**Örnek:** (F) Vakfına ait (92) adet gayrimenkul kiraya verilmiş olup kiralayan 62 kişi/kurum tevkifat yapmaktayken, tevkifat sorumlusu olmayan diğer 30 kişi/kurum ise kira bedelini brüt olarak (F) Vakfına aktarmaktadır. Gayrimenkullerden elde edilen kira gelirlerinin bir kısmından tevkifat yapılmamış olduğu için bu Vakfın anılan Geçici (2/a) maddesinden yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, (F) Vakfının bu gayrimenkul kiralama faaliyetinin hacim ve ehemmiyet, amaç ve ticari organizasyon açısından değerlendirilerek iktisadi işletme oluşup oluşmadığı tespit edilecektir. İktisadi işletmeye ilişkin şartlar taşınmıyorsa tevkifat nihai vergileme olacak, tevkifat yapılmayan 32 adet gayrimenkulun kira

gelirleri için yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, dernek veya vakıf bünyesinde yukarıda belirtilen gelirler dışında iktisadi işletme oluşması halinde, bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkullerin kiralanması sonucu elde edilen gayrimenkul kira gelirlerinin ya da bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan menkul kıymetlerin alım satımından, elde tutulmasından veya itfasından elde edilen gelirlerin, kesinti suretiyle vergilendirilmiş olup olmadığına bakılmaksızın, bahse konu iktisadi işletmeye ait kazançta dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

**Örnek:** (E) Vakfi, sahip olduğu (410) adet gayrimenkulün kiraya verilmesi, kiralarn tahsilatı ve bu yerlerin muhtelif ihtiyaçlarının karşılanması için 3 personel istihdam etmiştir. Gerek hacim ve ehemmiyet bakımından gerekse ticari

organizasyon ilişkin bir kısım şartları taşınması nedeniyle (E) Vakfının bu gayrimenkullerini kiralaması sonucu normal şartlar altında bir iktisadi işletme oluşacaktır. Ancak, Vakfın gelirinin, söz konusu gayrimenkullerden elde edilen kira gelirinden ibaret olması ve bu gayrimenkulleri kiralayan kişi ve kurumların tamamının tevkifat sorumlusu olmaları halinde KVK'nın Geçici (2/a) maddesi uyarınca 01.01.2008-31.12.2015 tarihleri arasında iktisadi işletme oluşmayacak ve böylece tevkifat nihai vergileme olacaktır. (E) Vakfının sayılan gayrimenkul kira gelirleri dışında varolan başkaca gelirleri dolayısıyla Vakfa bağlı bir iktisadi işletme oluşmuşsa gayrimenkul kira gelirlerinin de bu iktisadi işletmenin ilgili yıl kazancına dahil edilerek beyan edilmesi gerekmektedir.

Dernek veya Vakfa ait olan taşınmazların kiralanması		
İktisadi işletme oluşturacak nitelikte ise	İktisadi işletme oluşturacak nitelikte değilse	
Tevkifat yok	Tevkifata tabi	
Kira geliri, iktisadi işletmenin kurum kazancına dahil edilip kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmektedir.	Kiracı tevkifat sorumlusu ise	Kiracı tevkifat sorumlusu değilse
	Tevkifat yapılacak	Tevkifat yapılmayacak
Nihai vergileme / Beyan edilmeyecek		



### 3.4. Kuruluş Kanunlarında veya Özel Kanunlarında Gelir veya Kurumlar Vergisinden Muaf Tutulan Dernek ve Vakıfların Gayrimenkul Kira Gelirleri Üzerinden Vergi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5/b) bendine göre mazbut vakıflar hariç vakıflara ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Bir dernek ve vakfın kurulmasına yönelik çıkarılan kanunda veya bunların özel kanunlarında gelir veya kurumlar vergisine ilişkin istisna veya muafiyet hükmü bulunan dernek ve vakıflara yapılan kira ödemelerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak, söz konusu gayrimenkullerin vakfa veya derneğe ait iktisadi işletme bünyesinde kiralanması halinde, elde edilen kira gelirlerinin iktisadi işletmenin ilgili hesap dönemi kazancına eklenerek beyan edilmesi gerekmektedir.

Mesela, 3294 Sayılı Kanunla Kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları bu Kanununun “Muafiyetler” başlıklı 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile kurumlar vergisinden muaf tutulmuş olup bu Vakfa ait gayrimenkullerin kiralanması halinde yapılacak kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacaktır.

### 3.5. Dernek veya vakfın bedelsiz kullanıma tahsis ettiği gayrimenkullerde tevkifat

Dernek ve vakıflar gayrimenkullerini maddi kaynak sağlamak amacıyla kiraya verebilecekleri gibi zaman zaman da çeşitli amaçlarla kişi ve kurumların bedelsiz kullanımına tahsis edebilirler.

GVK'nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerekenler sayılmış olup aynı fıkranın (5/a) bendinde ise 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanununun 96 ncı maddesinde, vergi tevkifatının 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı ifade edilmiştir.

Bu çerçevede değerlendirildiğinde, GVK'nın 94 üncü maddesi gereğince tevkifat yapılabilmesi için nakden veya hesaben bir ödemenin bulunması gerekmektedir. Buna göre, dernek veya vakıflar tarafından sahip olunan gayrimenkullerin kişi veya kurumların bedelsiz kullanımına tahsis edilmesi karşılığında nakden veya hesaben bir

ödeme yapılmaması nedeniyle GVK'nın 94 üncü maddesi gereğince tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

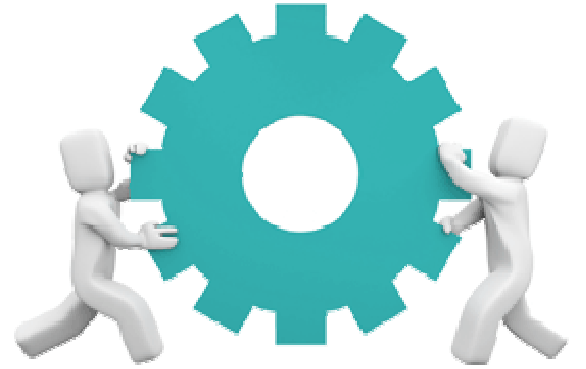
#### 4. Sonuç

Dernek veya vakıflara ait gayrimenkullerin kiralınmasında, kiralamanın ve kiracının niteliğine göre tevkifat ve beyan olmak üzere iki şekilde vergilendirme söz konusu olabilmektedir. Dernek ve vakıfların gayrimenkullerini iktisadi işletme oluşturmayacak şekilde kiraya vermeleri halinde gayrimenkulu kiralayan kişi veya kurum GVK'nın 94 üncü maddesi kapsamında tevkifat yapmakla sorumlu tutulmuşsa, dernek veya vakfa yapacağı kira ödemelerinden tevkifat yaptıktan sonra kalan tutarı dernek veya vakfa aktaracaktır. Kiralayan kişi ya da kurum tevkifat sorumluları arasında sayılmamışsa kira tutarı tevkifat yapılmaksızın brüt olarak aktarılacağı gibi dernek veya vakıf tarafından GMSİ beyannamesi verilmesi de söz konusu olmayacaktır.

Kiralama faaliyetinin ticari amaç güdülerek veya ticari organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi ya da hacim ve önemiyet bakımından ticari metot ve usulleri gerektirmesi halinde dernek veya vakfa bağlı bir iktisadi işletme oluşacak ve kiralama faaliyeti iktisadi işletme bünyesinde gerçekleşmiş olacaktır. İktisadi işletmeye yapılacak kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacak, bu kira gelirleri iktisadi işletmenin ilgili hesap dönemi kazancına

eklenerek kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Öte yandan, KVK'nın geçici (2/a) maddesi uyarınca, dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralınması nedeniyle iktisadi işletme oluşmaması halinde tevkifat nihai vergileme olacaktır. Mazbut vakıflar ile kuruluş kanunlarında ve özel kanunlarında istisna/muafiyet tanınan dernek ve vakıflara yapılan kira ödemelerinden ise tevkifat yapılmayacaktır.





## Ramazan BİÇER

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı

## GRUP ŞİRKETLERİNİN YURTDIŞI ORTAK KREDİ HAVUZLARINDAN KULLANDIKLARI KREDİLERİN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 1. Giriş

Çok uluslu şirketler, en az iki ülkede üretim ve

hizmet sunan şirketleri ifade etmektedir. Bu şirketler üretim ve hizmet sunumlarında grup şirketleri ile işlem yapabilecekleri gibi aynı zamanda üçüncü taraflarla da benzer işlemler gerçekleştirmektedir. Oysaki aynı grup içinde işlem yapılması durumunda işlemlerin koşulları değişmekte, üçüncü kişilerle gerçekleştirilen ticarete aranan şartlar çoğu durumda grup şirketleri için aranmamakta ya da daha avantajlı şartlarla ticari ilişkiler sürdürülmektedir.

Çok uluslu şirketler, grup şirketleri ile mal ve hizmet alım satımı yanında çeşitli finansman işlemlerinde de bulunmaktadır. Söz konusu finansal işlemlerden en tipik olanı borç alıp verme işlemleridir. Borç işlemleri nakit olabileceği gibi, kredili alım-satımı da kapsayabilmektedir. Kredili satışlar ise farklı şekillerde düzenlenebilmektedir. Bunlardan en bilineni vadeli satışları ifade eder. Fakat kredili alım-satım işlemleri sadece vadeli satışlardan oluşmamakta, günümüz ekonomilerinde oldukça farklı şekillerde düzenlenebilmektedir. Söz konusu düzenlemelerden birisi çokuluslu şirket gruplarınınca oluşturulan “ortak kredi havuzları”dır.

Bu şekilde çok uluslu şirketler grup tarafından düzenlenen mahsuplaşma sistemlerine girerek ortak bir finansal havuzdan grup içi şirketler ile olan mal ve/veya hizmet ihraç bedelleri ile mal ve/veya hizmet ithal bedellerini mahsup etmek yolunu seçerek oluşturulan havuzdan finansman ihtiyaçlarına göre kredi kullanabilmekte ya da işletmelerinde bulunan nakit fazlalarını kredi havuzunun kullanımına sunabilmektedirler.

Buna göre, herhangi bir ülkede faaliyette bulunan çok uluslu grup şirketi nakit fazlasını yurtdışında kendi adına açılan bir mevduat hesabı yerine grup şirketlerinin dâhil olduğu ortak havuz hesabına nakit olarak göndermekte ve havuz hesabındaki para başka bir grup firması tarafından kullanılabilir; ayrıca, ilgili şirketin grup şirketlerince oluşturulan ortak havuz hesabına aktardığı meblağın üzerinde bir meblağ ile grup şirketlerinden mal ya da hizmet ithalinde bulunması ve aradaki farkın ortak havuzdan karşılanması durumunda şirket kredi kullanma imkânı bulmaktadır.

Aşağıda yurtdışında bulunan ortak kredi havuzları ile ilgili kredilerin vergi kanunlarımız karşısındaki durumu kurumlar vergisi kapsamında yer alan transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye

ve vergi kesintisi yönünden değerlendirilecek, ardından konu katma değer vergisi ve damga vergisi açısından ele alınacaktır.

## 2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından Değerlendirme

Türkiye’de yerleşik ya da kurumlar vergisi mükellefi olan bir kurumun çok uluslu şirket grubunun üyesi olması ve grup tarafından düzenlenen mahsuplaşma sistemine girmesi sonucu ortak finansal havuzdan grup içi şirketlerinden gerçekleştirdiği mal ve/veya hizmet ihraç bedelleri ile mal ve/veya hizmet ithal bedellerini mahsup etmek yolunu seçerek oluşturulan havuzdan finansman ihtiyaçlarına göre kredi kullanması ya da elinde tuttuğu nakit fazlasını kredi havuzunun kullanımına sunması durumunda söz konusu işlemlerin ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilmesi nedeniyle konunun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirmeye tabi tutulması zorunluluğu bulunmaktadır.



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

Söz konusu maddenin üçüncü fıkrasında ise emsallere uygunluk ilkesinin tanımı yapılmış olup, emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Bu çerçevede, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için ilişkili kişilerle gerçekleştirilen bir mal veya hizmet alım ya da satımının bulunması ve bu işlemde uygulanan fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmiş olması gerekmektedir.

Öte yandan, anılan madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 27/11/2007 tarihli ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinde Türkiye’deki tam ve dar mükellef

gerçek kişi ve kurumların tamamının bu düzenlemenin kapsamı içinde olduğu, 2 nci maddesinde de bu düzenlemenin amacının, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasını engellemek olduğu belirtilmiştir.

Bu itibarla, Türkiye’de faaliyette bulunan şirketin nakit fazlasını yurtdışında kendi adına açılan bir mevduat hesabı yerine grup şirketlerinin dâhil olduğu ortak havuz hesabına nakit olarak göndermesi yurtdışındaki ilişkili şirketlere verilen kredi olarak değerlendirileceği için söz

konusu borç verme işlemi nedeniyle işletilecek faizin emsallere uygun olması gerekmektedir. Ayrıca, Türk şirketinin grup şirketlerince oluşturulan ortak havuz hesabına aktardığı meblağın üzerinde bir meblağ ile mal ya da hizmet ithalinde bulunması ve aradaki farkın ortak havuzdan karşılanması durumunda, aradaki fark kadar Türkiye'deki şirket ilişkili kişilerden kredi kullanmış olacağından söz konusu kredi için ödenen faizin emsallere uygun olacağı tabiidir. Konuyu bir örnekle açıklayalım.

## Örnek 1:

Türkiye'de yerleşik (A) Kurumu (X) çokuluslu şirket grubunun bir üyesidir. (A) Kurumu, (X) çokuluslu şirket grubuna bağlı şirketlerin katıldığı ortak kredi havuzuna üyedir. Ortak kredi havuzunun yönetimi ise grubun ana şirketi olan (X) Corp. tarafından yürütülmektedir. (A) Kurumu, grup şirketlerinden Almanya'da bulunan (Y) Şirketinden otomobil ithal ederken; İngiltere'de bulunan (Z) Şirketine çelik ürünleri ihraç etmektedir. (Y) Şirketinden yapılan toplam alımın tutarı 1.000 Euro, (Z) şirketine yapılan ihracat tutarı 800 Euro'dur. Bu durumda yapılan işlem nedeniyle Türkiye'de yerleşik (A) Kurumu ortak havuzdan ithalatı gerçekleştirebilmek için 200 Euro kredi kullanmıştır.

Buna göre, emsallere uygunluk ilkesi gereği (A) Kurumunun kredi havuzunun sağladığı kredi karşılığı belli bir tutarda finansman gideri ödemesi gerekmektedir. Eğer, (A) Kurumu emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir şekilde emsal fiyattan daha yüksek bir ödemede bulunursa bu durumda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olacağından düzeltme işlemleri devreye girecek ve aradaki fark kadar tutar ana merkeze aktarılan tutar olarak kabul edilip brüte tamamlanarak kurumlar vergisi stopajına tabi tutulacaktır.

## 3. Örtülü Sermaye Açısından Değerlendirme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin; birinci fıkrasında, "*Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.*" hükmü yer almaktadır. Buna göre, işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.

Bunun yanında, mezkûr maddenin yedinci fıkrasında, "*Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.*" hükümlerine yer verilmiş olup

aynı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider yazılamayacağı belirtilmiştir.

Buna göre, Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefi olan bir şirketin grup şirketlerince oluşturulan ortak havuz hesabına aktardığı meblağın üzerinde bir meblağ ile mal ya da hizmet ithalinde bulunması ve aradaki farkın ortak havuzdan karşılanması durumunda, aradaki fark kadar Türkiye’deki şirket ilişkili kişilerden kredi kullanmış olacağından, bu şekilde sağlanan krediler örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Yine bu hususu bir örnekle açıklayalım.

## **Örnek 2:**

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

- Şirket ortağı tam mükellef (A) gerçek kişisinden 1.000.000 TL borç alınmıştır.
- Şirketin bağlı olduğu grubun yurt dışında kurduğu ortak kredi havuzundan mal ithal ve ihracatı nedeniyle 100.000 ABD Doları kredi kullanılmıştır (Borcun alındığı tarihte 1 ABD Doları 1,50 TL’dir.).
- Şirketin ortağı tam mükellef (B) Kurumundan 650.000 TL tutarında kredi alınmıştır.

Görüleceği üzere, (X) A.Ş.’nin 2009 hesap döneminde ilişkili kişilerinden yapmış olduğu borçlanmalar, şirketin öz sermayesinin üç katını aştığından öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye olarak dikkate alınması ve bu tutarlara ilişkin olarak

giderleştirilen faiz farklarının reddi gerekmektedir. Bu bilgiler doğrultusunda, örtülü sermayenin kullanıldığı dönem olan 2009 hesap dönemi için kredi sözleşmelerine göre tespit edilen borç tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Şirketin 2009 hesap döneminde kullandığı toplam borç miktarı 1.800.000 TL’dir ve örtülü sermaye hesaplamasında yurtdışındaki ortak kredi havuzundan alınan borç miktarının tamamı dikkate alınacaktır. Buna göre;

Kredi Veren Ortak	Kredi Tutarı	Kredi Tutarı (TL)
(A) Tam Mükellef Gerçek Kişisi	1.000.000 TL	1.000.000
Ortak kredi havuzundan kullanılan kredi	100.000 ABD Doları	150.000
(B) Tam Mükellef Kurumu	650.000 TL	650.000
<b>Genel Toplam</b>		1.800.000

## **Örtülü Sermayenin Hesabında Dikkate Alınacak Toplam Borç Tutarı;**

$$[1.000.000 + 150.000 + (650.000)] = 1.800.000 \text{ TL olacaktır.}$$

Şirketin öz sermayesinin üç katı 1.500.000 TL olduğundan, örtülü sermaye tutarı  $1.800.000 - 1.500.000 = 300.000$  TL olarak hesaplanacaktır.

## **4. Vergi Kesintisi Açısından Değerlendirme**

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

içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazançları sayılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan fıkranın (ç) bendinde, menkul sermaye iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dâhil) % 0, Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizlerden % 1, katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden % 5, diğerlerinden % 10 olarak belirlenmiştir.



Maddenin üçüncü fıkrasında ise Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi aracılığı ile kâr payı edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi hükümleri düzenlenmiş olup kesinti oranı, 3/2/2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 15 olarak belirlenmiştir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde, bir Türk şirketinin grup şirketlerince oluşturulan ortak havuz hesabına aktardığı meblağın üzerinde bir meblağ ile mal ya da hizmet ithalinde bulunması ve aradaki farkın ortak havuzdan karşılanması durumunda Türkiye’deki şirket aradaki fark kadar yurtdışı grup şirketlerden kredi kullanmış olacağından, ödenen faiz tutarları üzerinden % 10 vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Oysaki kurumlar vergisi kesintisi yapılırken stopaj oranı, varsa çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları dikkate alınarak hesaplanmalıdır çünkü bu anlaşmalarda farklı vergi oranları tespit edilmiş bulunmaktadır.

Diğer taraftan, ilişkili şirketlerle yapılan söz konusu işlemlerin örtülü kazanç dağıtımına konu olması veya ortak ve ortakla ilişkili şirketlerden temin edilen borçlar nedeniyle örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi durumunda, örtülü olarak dağıtılan kazanç veya örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler dağıtılmış kâr payı sayılacak ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü

fikrasına göre % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

## 5. Katma Değer Vergisi ve Damga Vergisi Yönünden Değerlendirme

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (e) bendinde; banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve tali acenteler dâhil sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin (24) numaralı bendinde belirtilen kurumların<sup>18</sup> kredi teminatı sağlama işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

17/03/1995 tarih ve 22230 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 46 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "A – Yurt Dışından Temin Edilen Kredilerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu" başlıklı bölümünde; yurt dışı kredi işlemlerinin Kanunun 17/4-e maddesi hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ve bu kapsamdaki işlemler nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı açıklanmış bulunmaktadır.

Ancak, Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefi olan bir şirketin grup şirketlerince oluşturulan ortak havuz hesabına aktardığı meblağın üzerinde bir meblağ ile mal ya da hizmet ithalinde bulunması ve aradaki farkın ortak havuzdan karşılanması durumunda, aradaki fark kadar Türkiye'deki şirket ilişkili

kişilerden kredi kullanmış olacak ve emsallere uygunluk ilkesi gereğince belli bir oranda faiz ödemesinde bulunacaktır. Dolayısıyla söz konusu faiz ödemeleri istisna kapsamında olmayıp, katma değer vergisine tabi olacaktırlar. Bunun nedeni ise borcu temin edenin banka ya da benzeri finans kuruluşu olmaması ve kredinin grup bünyesinde kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Ancak, söz konusu borçlanma üçüncü kişilerden yapılsa ve süreklilik kazansaydı, bu durumda borç verenin istikrazcı kabul edilecek olması nedeniyle KDV yerine Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi söz konusu olacaktı. Tam tersi durumda, başka bir deyişle yurtdışındaki ortak kredi havuzuna Türkiye'deki bir kurum tarafından gönderilen tutarlar katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

Diğer yandan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 nci maddesinde; Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların Damga Vergisine tabi olacağı, bu Kanundaki kâğıtlar teriminin, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği hükme bağlanmış, Kanununa ekli (1) Sayılı Tablonun I-Akitlerle ilgili kâğıtlar bölümünün A-1'inci maddesinde, mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin binde 7,5 oranında damga vergisine tabi tutulacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanuna ekli (2) sayılı tabloda damga vergisinden istisna edilen kâğıtlar belirtilmiş olup, söz konusu tablonun "IV. Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (23)

<sup>18</sup> Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlar



numaralı fıkrası ile, bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç) damga vergisinden istisna edilmiştir.

Oysaki, Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefi olan bir şirketin grup şirketlerince oluşturulan ortak havuz hesabına aktardığı meblağın üzerinde bir meblağ ile mal ya da hizmet ithalinde bulunması ve aradaki farkın ortak havuzdan karşılanmasına yönelik düzenlenen sözleşmeler yukarıda bahsedilen damga vergisi istisnası kapsamında değerlendirilemeyecektir. Buna göre ortak kredi havuzundan kredi kullanılması ya da havuza kredi sağlanmasına yönelik düzenlenen sözleşmeler damga vergisine (binde 7,5 oranında) tabi olacaktır.

## 7. Sonuç

İşletmelere borç veren kuruluşların, yurt dışındaki banka veya benzeri finans kurumu dışında olması halinde yurt dışından gelen borca ilişkin faiz faturalarında borç alan işletmeler açısından sorumlu sıfatıyla KDV ve kurumlar vergisi yükümlülüğü doğmaktadır. Buna göre, yurtdışında bulunan ortak kredi havuzlarından kullanılan kredi nedeniyle ödenecek faiz üzerinden hem kurumlar vergisi kesintisi yapılacak hem de KDV beyanında bulunulacaktır. Borçlanmanın yurtdışındaki banka veya benzeri finans kuruluşlarından gerçekleştirilmesi halinde ise kurumlar vergisi stopajı ve KDV hesaplanmayacaktır.

Diğer taraftan, yurtdışında bulunan ortak kredi havuzlarından kullanılan krediler nedeniyle gerçekleştirilen işlemlerde transfer fiyatlandırması uygulaması bakımından emsallere uygunluk ilkesine dikkat edilecek; ayrıca alınan krediler örtülü sermayenin

hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Ayrıca, ortak havuzdan alınan krediler nedeniyle örtülü sermaye ya da örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olursa, böyle bir durumda yurtdışındaki ilişkili kişiye dağıtıldığı kabul edilen kar payı üzerinden (çifte vergilendirme anlaşma hükümlerini de dikkate alarak) vergi kesintisi yapılacaktır.

Sonuç itibari ile yurtdışı finansman yollarından birisi olarak kabul edilen ortak havuzdan alınan krediler ya da ortak havuza yapılan katkıların gerçekleştirilmesi aşamasında vergi mevzuatında yer alan düzenlemelerin göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Aksi uygulamalar ise ilgili şirketler bakımından ortak havuzdan sağlanan finansmanın faydalarını ziyadesiyle azaltacaktır.





**Ersin SAKLAR**

**Gelir İdaresi Başkanlığı  
ÖTV Şubesi Müdürü**

## ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE TEŞVİK UYGULAMALARI-II

### 3. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimi

Bu istisna ÖTV Kanununun 7/A maddesiyle

düzenlenmiştir. İstisna Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen Ambarlı, Gürbulak, Çanakkale Kepez, Çeşme, Pendik, İpsala, Tekirdağ, Kapıkule ve Hamzabeyli sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanmaktadır. Yurtiçinde yapılan ihraç malı taşımacılığı istisna kapsamında değildir. İstisna hükümleri ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan araçlara, belirtilen sınır kapılarındaki akaryakıt teslimlerine uygulanmaktadır. Dolayısıyla ülkemize herhangi bir sınır kapısından giriş yaparak transit rejimi kapsamında yurt dışına mal taşıyan araçların bu istisna hükümlerinden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır. İstisnanın uygulama usul ve esasları ise 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde<sup>19</sup> açıklanmıştır.

#### 3.1. İstisnadan Yararlanacak Araçlar

İstisnadan Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan ve Karayolu Taşıma Yönetmeliği<sup>20</sup> uyarınca taşınan eşyanın durumuna göre C1, C2, L2 ve M3 yetki belgelerini haiz bir işletmeye kayıtlı taşıyıcılardan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorklar yararlanmaktadır. Dolayısıyla Türkiye'den yurt dışına eşya taşıyan araçlardan, çekicisiz soğutucu ünitesine sahip yarı römorklar ve

özel konteynırların yakıt depoları için istisna kapsamında yakıt alınamayacaktır.

C1, C2, L2 ve M3 belgelerini haiz bir işletmeye kayıtlı olma şartı yalnızca Türk plakalı araçlar için geçerlidir. Yabancı plakalı söz konusu araçlar için bu belgeleri haiz bir işletmeye kayıtlı olma şartı yoktur.

#### 3.2. İstisna Kapsamında Teslim Edilebilecek Yakıt Türleri ve Miktarı

İstisna kapsamında yukarıda belirtilen araçlara yalnızca ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.13 ve 2710.19.45.00.12 G.T.İ.P. numaralı motorin türleri teslim edilebilmektedir.

İstisna, anılan araçların standart yakıt depolarına teslim edilen yakıt miktarı ile sınırlı olarak uygulanmaktadır. Standart yakıt deposu, ÖTV Kanununun 7/A maddesinin gerekçesinde de açıkça ifade edildiği üzere 4458 sayılı Gümrük Kanununun<sup>21</sup> 167/9-c maddesi kapsamında gümrük vergisi istisnası uygulanan standart depoları ifade etmektedir. Bu bağlamda, ihraç malı taşıyan araçlara motorin tesliminde istisna uygulamasında da Bakanlar Kurulunca çıkarılan 29.09.2009 tarihli ve 2009/15481 sayılı "4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar"ın<sup>22</sup> 96. maddesinde gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilecek yakıtla ilgili standart depo miktarları dikkate alınacaktır.

<sup>19</sup> 07.09.2006 tarihli ve 26282 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>20</sup> 25.02.2004 tarihli ve 25384 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>21</sup> 04.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>22</sup> 07.10.2009 tarihli ve 27369 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu madde uyarınca söz konusu yakıt miktarları; TIR çekicilerinde 550 litre, kamyon ve tankerlerden istiap haddi 15 tona kadar olanlarda (15 ton dahil) 300 litre, istiap haddi 15 tonun üzerinde olanlarda 400 litre olarak uygulanmaktadır. Bahse konu araçların frigofirik depolarında istisna uygulanacak yakıt miktarı ise araca tanınan miktar kadar ayrıca dikkate alınmaktadır.

### 3.3. Dağıtıcıların Bayilere İstisna Kapsamındaki Motorini Teslimi ve Beyanı

Bayiler istisna kapsamında teslim edecekleri motorini, yalnızca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'ndan (EPDK) lisanslı dağıtıcılardan temin edebilmektedirler.

Dağıtıcılar ithal ya da imal ettikleri motorini bayilere tesliminde, fatura bedeline dâhil etmedikleri ÖTV tutarlarını ve teslim ettikleri motorin miktarlarını, (1) numaralı ÖTV beyannamesinde bu istisna kapsamında beyan edeceklerdir.

Diğer yandan dağıtıcılar, rafinerilerden ÖTV ödeyerek satın aldıkları motorini istisna kapsamında bayilere teslim etmeleri halinde, bu suretle yaptıkları teslimlere ilişkin tahsil etmedikleri ÖTV tutarlarını da, rafinericilerden satın aldıkları mallar için hesaplanacak ÖTV tutarlarından mahsup edebileceklerdir. Bu durumda mahsup işlemine konu mal için ÖTV beyanı ve mahsup işlemleri rafineri tarafından yapılacaktır.

### 3.4. İstisna Kapsamındaki Motorinin Araçlara Teslim Yeri ve Teslimi Yapacak Olanlar

İstisna kapsamındaki motorin teslimleri, sadece Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen yukarıda sayılan sınır kapılarındaki gümrüklü sahalarda EPDK lisans almış bayiler tarafından yapılabilecektir.

### 3.5. İstisna Kapsamında Araçlara Teslim Edilen Motorinin Satış Fiyatı

11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin 3. bölümünde, bayilerin istisna hükümlerinden yararlanabilmeleri için 5015 sayılı Petrol

Piyasası Kanununa<sup>23</sup> eklenen Ek Madde 1'de yer alan hükümlere göre araçlara yapacakları motorin teslimlerine ilişkin satış fiyatının, ilgili motorin türünün edinme bedelinin yüzde sekiz (%8) fazlasını aşmaması gerektiği ifade edilmiştir. Buna göre motorin türünün edinme bedeli, vergiler (KDV, ÖTV vb.) hariç alış bedelini ifade etmektedir.

### 3.6. YMM Raporu Düzenlenmesi

Bayiler, istisna kapsamında yapılan motorin teslimleri ile ilgili olarak her takvim yılı için yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen faaliyet raporunu, takvim yılını takip eden 2 ay içerisinde KDV mükellefiyetlerinin bulunduğu yer vergi dairesine ibraz etmek zorundadırlar.

### 4. İhraç Edilecek Madeni Yağ Ve Yağlama Müstahzarı Üretimi İçin İndirimli Baz Yağ Teslimi

Bu düzenleme 13.11.2003 tarih ve 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>24</sup> (BKK) ile gerçekleştirilmiştir. Uygulamadan Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca "Madeni Yağ Lisansı" verilen sanayi sicil belgeli imalatçılar yararlanmaktadır. Bu uygulama sayesinde baz yağ, ihraç edilecek veya ihraç kaydıyla teslim edilecek madeni yağ ve yağlama müstahzarı imalatçılara ÖTV mükellefleri tarafından yürürlükteki ÖTV tutarı olan 1,0560 TL/kg yerine 0,0500 TL/kg vergi (01.03.2011 tarihinde geçerli olan tutarlardır.) uygulanarak teslim edilebilmektedir. Söz konusu BKK yalnızca ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallarda

<sup>23</sup> 20.12.2003 tarihli ve 25322 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>24</sup> 12.12.2003 tarihli ve 25314 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

uygulanmakta, ithalat aşamasında uygulanmamaktadır.

Yukarıdaki amaçlarla madeni yağ ve yağlama müstahzarı imalatçılara yapılacak baz yağ satışlarında indirimli ÖTV hesaplanmasının usul ve esasları 14 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile değişik 5 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde<sup>25</sup> açıklanmıştır.

#### 4.1. Madeni Yağ veya Yağlama Müstahzarı İhracatçısı İmalatçılara İndirimli Baz Yağ Teslimi

İmal ettikleri madeni yağı veya yağlama müstahzarını ÖTV Kanununun 5/1. maddesi kapsamında ihraç eden mükellefler, uygulama kapsamında bu malların imalatında kullanacakları baz yağını satın alabilmeleri için, 5 Seri No.lu Tebliğ ekinde yer alan "Talep ve Taahhütname" (EK:19) ile yeminli mali müşavir ya da noter tarafından onaylanmış "Sanayi Sicil Belgesi" ve "Madeni Yağ Lisansı"nın bir örneğini baz yağ satıcısı ÖTV mükellefine vermeleri gerekmektedir. Ayrıca bu kapsamda satılan baz yağ için uygulanan ÖTV tutarı (5 Kr/kg) ile baz yağın normal teslimlerinde uygulanan ÖTV tutarı (1,0560 TL/kg) arasındaki fark kadar vergi dairesine (1,0060 TL/kg) teminat verilecektir. ÖTV mükellefleri bu kapsamda teslim ettikleri baz yağ için 0,0500 TL/Kg tutarında ÖTV hesaplayacak ve ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödeyeceklerdir.

Madeni yağ veya yağlama müstahzarı imalatçıları bu kapsamda satın aldıkları baz yağlardan, baz yağın teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde madeni yağ ya da yağlama müstahzarı imal ederek, ÖTV Kanununun 5/1. maddesi çerçevesinde ihraç ettiklerini tevsik eden YMM raporunu, baz yağı satın aldıkları mükellefin ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu vergi dairesine aynı süre içinde ibraz edeceklerdir.

Madeni yağ veya yağlama müstahzarı imalatçısının ihraç edeceği bu mallar için herhangi bir vergi hesaplanmayacak ve ihracat istisnası kapsamında beyanda

bulunacaktır. Bu şekilde vergi beyan edilen malların imalinde kullanılan baz yağın imalatçıdan alımında ödenen ÖTV'nin (5 Kuruş/kg) başka bir vergiden indirilmesi, mahsubu veya iadesi söz konusu olmayacak, maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

#### 4.2. Madeni Yağ veya Yağlama Müstahzarını İhraç Kaydıyla Tecil Terkin Kapsamında Teslim Edecek İmalatçılara İndirimli Baz Yağ Teslimi

İmal ettikleri madeni yağı veya yağlama müstahzarını ÖTV Kanununun 8/2. maddesi kapsamında teslim eden mükelleflerin, bu malların imalatında kullanacakları baz yağını söz konusu uygulama kapsamında satın alabilmeleri için, 5 Seri No.lu Tebliğ ekinde yer alan "Talep ve Taahhütname" (EK:18) ile yeminli mali müşavir ya da noter tarafından onaylanmış "Sanayi Sicil Belgesi" ve "Madeni Yağ Lisansı"nın bir örneğini baz yağ satın aldıkları ÖTV mükellefine vermeleri gerekmektedir. Ayrıca bu kapsamda satılan baz yağ için uygulanan ÖTV tutarı (5 Kr/kg) ile baz yağın normal teslimlerinde uygulanan ÖTV tutarı (1,0560 TL/kg) arasındaki fark kadar vergi dairesine (1,0060 TL/kg) teminat verilecektir. ÖTV mükellefleri bu kapsamda teslim ettikleri baz yağ için 0,0500 TL/Kg tutarında ÖTV hesaplayacak ve ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödeyeceklerdir.



Madeni yağ veya yağlama müstahzarı imalatçıları bu kapsamda satın aldıkları baz yağlardan, baz yağın teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde madeni yağ ya da yağlama müstahzarı imal ederek, ÖTV

<sup>25</sup> 22.12.2003 tarihli ve 25324 (M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kanununun 8/2. maddesi çerçevesinde teslim ettiklerini tevsik eden YMM raporunu, baz yağı satın aldıkları mükellefin ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu vergi dairesine aynı süre içinde ibraz edeceklerdir.

Madeni yağ veya yağlama müstahzarı imalatçısı, ihracatçılara ÖTV Kanununun 8/2. maddesi kapsamında tecil-terkin uygulanarak teslim edeceği bu mallar için yürürlükte olan ÖTV tutarları kadar vergi hesaplayacak, ancak ihracatçıdan tahsil etmeyecektir. Hesaplanan ÖTV (1) numaralı ÖTV beyannamesinin “İhraç Kaydıyla Satılan Mallara Ait Teciller” bölümünde beyan edilecektir. Vergi beyan edilen malların imalinde kullanılan baz yağın satın alınmasında ödenen ÖTV'nin (5 Kr/kg) başka bir vergiden indirilmesi, mahsubu veya iadesi mümkün değildir. Bu verginin maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

## 5. İhraç Edilecek Elektrik Üretimi İçin Fuel Oil Teslimi

Bu düzenleme 26.06.2006 tarih ve 2006/10798<sup>26</sup> sayılı BKK ile gerçekleştirilmiştir. Söz konusu BKK uyarınca, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan fuel oilerin, ihraç edilecek elektrik üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir. Bu uygulama Güneydoğu Anadolu Bölgesinden komşu ülkelere elektrik ihraç eden santralleri teşvik amacıyla getirilmiştir.

Bu uygulamadan, sadece (I) sayılı (A) cetvelinde yer alan 2710.19.61.00.00, 2710.19.63.00.00, 2710.19.65.00.00 ve 2710.19.69.00.00 G.T.İ.P. numaralarındaki fuel oileri yukarıda belirtilen amaçla kullanmak üzere ÖTV mükelleflerinden satın alan santraller yararlanacaklardır. ÖTV mükellefleri bu kapsamdaki mal teslimlerinde (1) numaralı ÖTV beyannamesinin “Vergi bildirim” bölümünde söz konusu kararname

açıklamasını seçmek suretiyle mal miktarı üzerinden sıfır ÖTV beyan edeceklerdir.

## 6. Bazı Gümrük Rejimleri Kapsamındaki Mal Teslimleri

ÖTV Kanununun 7/7. maddesinde transit, gümrük antrepo, dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulan mallar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu gümrük rejimlerinden dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme ve serbest bölge rejimleri hükümlerinin uygulandığı mallarda uygulanan ÖTV istisnaları aynı zamanda ihracatı da teşvik eden uygulamalardır.

Söz konusu gümrük rejimlerinde ÖTV uygulaması (I) sayılı liste ve diğer ÖTV listelerindeki mallarla ilgili olarak farklılıklar göstermektedir.

### 6.1. (I) Sayılı Listede Yer Alan Mallarda Uygulama

(I) sayılı listede yer alan malların ithalinde ÖTV doğmadığı için, ÖTV Kanununun 7/7. maddesinde yer alan ithalat istisnaları bu mallar bakımından söz konusu olmayacaktır.

Örneğin ÖTV Kanununa ekli listelerde yer alan mallara ilişkin dâhilde işleme rejimi uygulamasına yönelik açıklamalar 10 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde<sup>27</sup> yer almaktadır. Bu açıklamalara göre, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan malların ithalatı aşamasında vergiyi doğuran olay gerçekleşmediğinden, söz konusu

<sup>26</sup> 04.08.2006 tarihli ve 26249 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>27</sup> 20.04.2006 tarihli ve 26145 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

malların dâhilde işleme rejimi kapsamında ithalinde ÖTV istisnası uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

## 6.2. Diğer ÖTV Listelerinde Yer Alan Mallarda Uygulama

(I) sayılı liste dışındaki diğer ÖTV listelerinde yer alan malların ithalinde ÖTV doğduğu için, ÖTV Kanununun 7/7. maddesinde yer alan ithalat istisnaları bu mallar bakımından uygulanabilecektir.

Örneğin serbest bölge hükümleri uygulanan malların bu bölgelerde gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde kullanımları veya tüketimleri bu rejimi ortadan kaldırmadığı sürece ÖTV'ye tabi olmayacak ve istisna uygulanabilecektir. Aksi halde söz konusu kullanım veya tüketimler ÖTV'ye tabi olacak ve vergi beyan edilerek ödenmesi gerekecektir.





**Ahmet TOPAL**

**Devlet Gelir Uzmanı**

**Gelir Politikaları Genel  
Müdürlüğü**

## BİNEK OTOMOBİLLERDE EMİSYON BAZLI VERGİLENDİRMEYE GEÇİŞ SÜRECİ VE ÖNERİLER

**Özet:** Son günlerde dünyada olduğu gibi ülkemizde de sıkça dile getirilen konulardan bir tanesi emisyon bazlı

vergilendirme sistemidir. Özellikle elektrikli otomobillerin piyasaya sürülmeye başlaması ile gündeme gelen bu konu çeşitli yönleriyle kamuoyunda irdelenmektedir. Makalemizde binek otomobillerin vergilendirilmesinin emisyon salınımı baz alınarak yapılması durumunda karşılaşılabilecek sorunlar ve emisyonla vergilendirme sisteminin sağlayacağı avantajlar belirtilmiş muhtemel değişikliklere karşı çözüm önerileri sunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Emisyon salınımı, Karbon vergisi, Elektrikli araçlar, Özel Tüketim Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi

**Giriş:** Son yıllarda gerek Avrupa Birliği ülkeleri arasında gerekse dünyada fazlaca gündeme gelen ve binek otomobillerin emisyon bazlı vergilendirilmesini öngören uygulamalar som zamanlarda ülkemizde de gündeme gelmektedir. Emisyonla vergilendirme sistemine geçilmesi durumunda mevcut durumda ülkemizin kendine has vergilendirme sistemi nedeniyle değişik sorunlar yaşanacağı açıktır. Bununla birlikte dünyada gerek nüfus artışı ve kentleşme ile gelen sorunlar gerekse teknolojik gelişmelerin ve sanayileşmenin yol açtığı sorunlar gelişmiş ülkelerin vergilendirme

sistemlerini çevresel duyarlılığa göre oluşturmalarına yol açmaktadır. Bu bağlamda son zamanlarda ülkemizde de binek otomobillerin vergilendirilmesi esnasında çevresel etkilerinin de göz önünde bulundurulması gerektiği hususu gündeme gelmektedir.

### 1. Mevcut Vergilendirme Sistemi

Türkiye’de motorlu araçlardan alınan vergiler genel itibari ile araçların ilk iktisabında alınan Özel Tüketim Vergisinden ve aracın kullanımı sırasında alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinden oluşmaktadır.

#### 1.1. Özel Tüketim Vergisi

Binek araçlar 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede yer almaktadır. (II) sayılı listede yer alan taşıtlar, kayıt ve tescile tabi olanlar ile olmayanlar şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Binek araçlarda Karayolları Trafik Kanunu kapsamında kayıt ve tescile tabi araçlar arasında yer almaktadır.

#### Vergiye Doğuran Olay

Taşıtların ilk iktisabında ÖTV, bu vergi hariç olmak üzere KDV matrahı üzerinden alınacaktır. Bu nedenle satılan taşıt için alıcıdan tahsil edilen veya borçlandırılan taşıma, yükleme, ambalaj, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları, (ÖTV ve KDV hariç olmak

üzere) vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler, servis ve benzer adlar

altında sağlanan menfaat, hizmet ve değerler ÖTV'nin matrahı olacaktır.

Binek Otomobillerdeki Güncel ÖTV oranları aşağıdaki gibidir.

Motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü geçmeyenler **% 37**

Motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü geçen fakat 2000 cm<sup>3</sup>'ü geçmeyenler **% 60**

Motor Silindir hacmi 2000 cm<sup>3</sup>'ü geçenler **% 84**

2011/1435 sayılı BKK ile sadece elektrikli motorla çalışan araçlar için ise ÖTV oranları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Motor gücü 85 kW 'ı geçmeyenler 3

Motor gücü 85 kW'ı geçen fakat 120 kW'ı geçmeyenler 7

Motor gücü 120 kW'ı geçenler 15

<b>Motor hacmine Göre Binek Araç Satışları (2009-2010)</b>							
<b>MOTOR HACMİ</b>	<b>2010 Aralık Sonu</b>		<b>2009 Aralık Sonu</b>		<b>Değişim (%)</b>	<b>ÖTV KDV</b>	
	<b>Adet</b>	<b>Payı (%)</b>	<b>Adet</b>	<b>Payı (%)</b>		<b>%</b>	<b>%</b>
<b>1600cc altı</b>	412.162	80,85%	304.785	82,41%	35,23	37	18
<b>1600cc-2000cc arası</b>	87.246	17,11%	56.766	15,35%	53,69	60	18
<b>2000cc üzeri</b>	10.376	2,04%	8.268	2,24%	25,50	84	18
<b>Toplam</b>	<b>509.784</b>		<b>369.819</b>		<b>37,85</b>		

Kaynak: Otomotiv Distribütörleri Derneği

Yukarıdaki Tabloda 2009 ve 2010 yıllarına ait binek otomobil satışlarının motor hacmine göre dağılımı görülmektedir. Tablodan anlaşılacağı üzere 2010 yılında satılan binek otomobillerin %80,85'i 1600cc altındaki araçlardan oluşmaktadır.

Binek otomobil satışları motor hacmine göre farklılık arz etmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere motor hacmi büyük olan otomobillerden daha fazla vergi alınmaktadır. Bu durum ülkemizdeki binek otomobil pazarını motor hacmi bazında önemli ölçüde etkilemektedir. Vergi oranı daha düşük olan 1600cc ve

altındaki araçların satış miktarı diğer araçlara göre çok yüksektir.

## 1.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu taşıtlar vergisi kayıt ve tescile tabi motorlu taşıtlardan alınmaktadır.

- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler taşıtların yaşları ve motor silindir hacmine (cm<sup>3</sup>) göre (I) sayılı tarifeye,

- Minibüsler yaşları, otobüsler yaşları ve oturma yeri sayısı, Panel van



ve motorlu karavanlar yaşları ve motor silindir hacmine (cm<sup>3</sup>) ) kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri yaşları ve azami toplam ağırlığa göre (II) sayılı tarifeye,

- Diğer deniz ve hava taşıtları ise (III) ve (IV) sayılı tarifeye tabidir.

Motorlu taşıtlar vergisi her yıl Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir.

## I Sayılı Tarife

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

Yukarıda yer alan vergilendirme sisteminden anlaşılacağı gibi mevcut sistemde daha yaşlı olan araçlardan daha az vergi alınmaktadır. Bu durum yeni teknoloji ile üretilen ve çevreyi daha az kirleten araçlardan daha fazla vergi alınması anlamına gelmekte ve Avrupa Birliği tarafından eleştirilmektedir. Ayrıca yaşlı araçlardan daha az vergi alınması

ülkemizdeki araç parkının önemli bir kısmının 10 yaş ve üzeri araçlardan oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum araç bakımı masrafları ile birlikte yaşlı araçların daha fazla yakıt harcaması nedeniyle akaryakıt giderlerini de arttırmaktadır.

## 2. Emisyon Bazlı Vergilendirme

Küresel ısınma ve iklim değişikliği, neden olan kim ya da neler olursa olsun, atmosferde sera gazlarının önemli ölçülerde artması ile doğrudan ilişkili olan ve tüm insanlığı ciddi bir şekilde tehdit eden bir çevre sorunudur. Konu ile ilgili olarak İklim Değişimi Çerçeve Sözleşmesi ve Kyoto Protokolü, bir yandan insan kaynaklı sera gazı salınımlarını sınırlandırmaya ve azaltmaya yönelik yasal düzenlemeler getirirken, bir yandan da, uluslararası ticaret teknoloji ve sermaye hareketleri konusunda giderek etkin hale gelmeye başlamıştır. Son yıllarda küresel ısınma probleminin çözümüyle ilgili olarak yapılan tartışmalardan önemli bir kısmı piyasa temelli bir çözüm aracı olarak uluslararası bir karbon vergisinin, problemin çözümündeki etkinliği ve benimsenme olasılıkları üzerine odaklanmaktadır.

Karbondioksit, insan yapımı sera gazlarının en önemlisi olarak kabul edilebilir. Çünkü, diğer sera gazları olan, floroklorokarbonlar (FCK), metan ve azotdioksit ile kıyaslandığında, karbondioksit gazının sera etkisi yaratma ve iklim değişikliğine yol açmadaki payı % 50 ile en fazladır. Yapılan araştırmalar karbondioksit yayımlarının ana nedeni olan kömür, petrol ve doğal gaz gibi fosil yakıtların kullanımı sonucunda, her yıl havaya yaklaşık 6 milyar ton karbon verildiğine, bu miktardan Sanayi Devriminden beri birikmiş olan 170 milyar tona eklendiğine ve iklimin önümüzdeki bir kaç yüzyıl içinde yeniden dengeye kavuşabilmesi için, karbon yayımının okyanus ve ormanların emebileceği bir düzeye kadar (Yılda 1-2 milyar ton ya da günümüzdeki oranın % 80 azı) indirilmesi gerektiğine işaret etmektedir. Bu konuda



Source: Danish Center for Biofuels

kullanılabilecek piyasa temelli alternatif araçlardan biri "karbon vergisi"dir.

Avrupa'da en ciddi ve artmakta olan çevre sorunlarının çoğu ulaşım sektörü ile ilgilidir. Bu sektör karbon monoksit emisyonunun yaklaşık % 60'ına ve enerji ile bağlantılı CO<sub>2</sub> emisyonlarının yaklaşık % 25'ine katkıda bulunmaktadır; başlıca gürültü kaynaklarından biridir ve toplam azot oksit emisyonunun yarısından fazlası sırf trafikten kaynaklanmaktadır.

Birçok Avrupa ülkesinde araba vergileri arabaların emisyon özelliklerini göz önüne alacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. Daha çok hava kirliliğine neden olan arabalar daha fazla vergilendirilmektedir. Tüm ülkelerde taşıt alım vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi motor gücüne, taşıt ağırlığına göre alınırken, Avusturya, Danimarka, Norveç ve Almanya'da arabaların belli kirletme özelliklerine göre vergileme yapılmaktadır. Çevreyle ilgili farklılıklar, derece derece en kirletici otomobil yakıtlarının azaltılmasına sebep olmaktadır.

Ülkemizde özellikle MTV uygulamasında yer alan yaşlı ve çevreyi daha fazla kirleten araçlardan daha az vergi alınmasını öngören sistem nedeniyle taşıt piyasası kendine özgü bir sisteme oturmuş ve bu bağlamda özellikle otomotiv ikinci el piyasası ve araçların bakımına ilişkin yan sanayi bu yönde gelişmiştir. Vergilendirme sisteminin etkisiyle bu yapının

değişmesi sırasında çeşitli sorunlarla karşılaşılabilir. Bu sorunları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

## 2.1. Emisyon Bazlı Vergilendirme Uygulamasında Karşılaşılabilecek Sorunlar

Emisyon üzerinden vergi alınması uygulamasına geçilmesini zorlaştıran bazı engeller vardır ve bu hususların göz önünde bulundurulması sistem geliştirilmesi uygun olacaktır.

1. Ülkemizdeki araç parkının büyük çoğunluğu belirli bir yaşın üzerindeki araçlardan oluşmaktadır. Emisyon bazlı vergi uygulaması yaşlı ve çevreyi daha fazla kirleten araçlardan daha fazla vergi alınmasını öngördüğü için toplumun büyük bir kesimi bu uygulamadan olumsuz etkilenecektir.

2. Ülkemizdeki sermaye birikiminin ve kişi başı milli gelir tutarının Avrupa Birliği ülkelerinden daha az olması nedeniyle vergilendirme sisteminin bir anda değişmesi araç sahiplerini ekonomik anlamda sıkıntıya sokabilecek ve ciddi tepkilere sebep olabilecektir.

3. Ülkemizde satılan binek otomobillerinin yaklaşık %70'i ithal araçlardan oluşmaktadır. Bu nedenle yapılacak değişikliklerin ithalatı ve dolayısıyla cari dengeyi gözeterek şekilde yapılması gerekmektedir.

4. Bilindiği üzere ülkemizde en önemli ihracat girdisini sağlayan sektör otomotivdir. Yerli üretimin teşvik edilmesi ve istihdamın muhafaza edilmesi, yerli sektörün üretimlerinin göz önünde bulundurulmasını zorunlu hale getirmektedir. Bu bağlamda muhtemel bir emisyon kriterine bağlı vergilendirme sisteminde yerli üretim araçların emisyon

değerlerinin göz önünde bulundurulması önemli bir husustur. Aksi bir durumda (emisyon kriterlerinin ithal araçların lehine olabilecek şekilde belirlenmesinde) ithalatın daha fazla artmasına neden olunabileceği gibi kendi imalatçı firmalarımız ve yerli sanayi zor durumda bırakılmış olur.

5. Ülkemizde organize sanayilerdeki istihdamın önemli bir kısmı oto bakım ve yedek parça üretim işletmelerinden oluşmaktadır. Bu durum esasen mevcut vergi sistemimizin doğal sonucudur. Özellikle organize sanayi bölgelerinin önemli bir kısmını araç bakımına ilişkin şirketlerin oluşturduğu düşünüldüğünde bu sektörün önemli bir istihdam imkanı sağladığı açıktır. Yeni araçlardan daha az vergi alınmasını öngören sistem söz konusu sektörde rahatsızlığa neden olacaktır.

6. Araçların üretimi sırasında aracın emisyon salınımı araç üretici bilgilerinde yazılsa da bu miktarın kontrol edilmesini (herhangi bir itiraz veya hukuki bir sorun olduğu takdirde) sağlayacak resmi bir laboratuvarın bulunması gerekmektedir. Ayrıca mevcut aracın ileride LPG'li hale gelmesi durumunda emisyon değerleri değişecektir. Bununla birlikte araca ilişkin emisyon değerleri duruma göre (motorun durumuna, model yılına, mevsime, aracın sıcak ve soğuk olmasına, yakıt kalitesine vs) değişmektedir. Bu nedenle muhtemelen aracın ilk üretim bilgileri dahilindeki emisyon oranına

7. göre vergilendirilmesi daha uygun bir yaklaşım olacaktır.

8. Bilindiği üzere son günlerde elektrikli araçların teşvik edilmesine ilişkin bir gündem oluşmuştur. Daha önceki açıklamalardan anlaşılacağı üzere elektrikli araçlar emisyon üzerine yapılacak vergilendirmeden en fazla faydalanacak araçlar olacaktır.

Bununla birlikte bu araçların satışının teşvik edilmesinin muhtemel sonuçlarının iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda:

a) Bilindiği üzere halihazırda elektriğin %80,55 (2009 sonu itibariyle) termik santrallerden (Doğalgaz, kömür, fuel-oil, motorin) üreten bir ülke olarak ve elektrik arzında belirli bir istikrarı yakalayamazken bu araçların teşvik edilmesinin enerji arzımızı ne kadar etkileyeceğine ilişkin net bir çalışma yapılmalıdır. Ülkemizde elektrik arzı konusunda yaşanan sıkıntıya ilave olarak elektrikle çalışan araçlara teşvik verilmesinin muhtemel sonuçları değerlendirilmelidir.

b) Yine elektrikli araçların ağırlığının yaklaşık %40'ının (ortalama 450-500 kg) batarya ve akü sistemlerinden oluştuğu düşünüldüğünde bu durumun çevresel etkilerinin ve sonuçlarının ilgili kurumlarca değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

c) İçten yanmalı motorlar yakıtı kendi içerisinde enerjiye çevirdiği ve atıkları egzoz yardımıyla dışarı attığı için çevresel sonuçları daha iyi ölçülebilmektedir. Bununla birlikte elektrikli araçlarda herhangi bir egzoz çıkışı bulunmamakta ve çevreyi kirletmediği düşünülmektedir. Ancak elektrikli araçlar için ana enerji kaynağı olan elektrik üretiminin mutlak surette çevresel etkileri olabilmektedir.

Ülkemizde elektriğin önemli bir kısmının doğalgaz, termik ve fuel oil-motorin santrallerinde üretildiği ve çevresel etkilerinin olduğu unutulmamalıdır. Nükleer santraller içinde aynı sorun mevzubahistir.

d) ÖTV gelirlerinin %56 sı I sayılı listeden elde edilmektedir. Elektrikli araçlar ne kadar fazla yaygınlaşırsa I sayılı listeden elde edilecek gelir o kadar azalacaktır. Bunun yanında yapılan araştırmalara göre elektrikli araçların motorlu araçlara göre aynı mesafeyi ortalama 1/4 oranında daha az maliyetle aldığı belirlenmiştir. Ülkemizdeki akaryakıt üzerindeki vergi yükü hesap edildiğinde elektrikli araçların sağladığı avantaj 1/10'a kadar artabilmektedir.

e) Fosil yakıtlı taşıtların yakıtları istasyon gibi lisanslı yerlerden alınmaktadır. Elektrikli motorlu taşıtların herhangi bir şekilde ev elektriği kullanılarak şarj edilmesi mümkündür. Bu nedenle ilgili taşıtlarda kullanılan elektriğin kullanımına ilişkin bir vergilendirme yapılabilmesi çok zordur.

f) Elektrikli araçlardaki en önemli sorunlardan bir tanesi ise batarya sorunudur. Elektrikli araçların sadece bataryaları aracın maliyetini yaklaşık 10.000 Euro arttırmaktadır. Buna karşın yeni bataryanın kullanım süresi azami 7-8 yıl ile sınırlıdır. Ayrıca batarya dolun süreside uzundur. Bu nedenle batarya kiralama sistemi denilen yolculuk esnasında batarya bittiğinde yeni batarya kiralama sistemini öngören bir sistem öngörülmektedir. Ancak

bunun ülkemiz şartlarında uygulanması zordur.

g) Elektrikli araçlarda yapılacak muhtemel bir teşvikte ithal yerli dengesinin gözetilmesi gerekmektedir. İthalatın yerli yan sanayiye olumsuz etkileyeceği unutulmamalıdır.

## 2.2. Emisyon Bazlı Vergilendirme Sisteminin Sağlayacağı Faydalar

1. Avrupa Birliğine uyum süreci içerisinde ülkemiz açısından dikkat edilmesi gereken hususlardan bir tanesi çevresel sorunlardır. AB mevzuatında ve Kyoto protokolünde çevreye zararlı atıkların azaltılması öngörülmekte ve karbon vergisi uygulamasına geçilerek çevreyi daha az kirleten ürünlerin kullanılması şart koşulmaktadır. Bu bağlamda çevreyi daha az kirleten araçlardan daha az, daha fazla kirleten araçlardan daha fazla vergi alınmasını öngören bir sisteme geçilmesi hususu er yada geç karşımıza gelecektir. Bu nedenle karbon bazlı vergilendirme sistemine geçiş için tedrici bir şekilde ne kadar erken başlanırsa uyum sorunu o kadar kolay aşılacaktır.

2. Elektrik motorlu araçların temel sorunu yukarıda bahsedildiği gibi batarya sorunudur. Bununla birlikte ilerleyen teknoloji sayesinde daha kısa sürede şarj olabilen, ağırlık ve hacim itibari ile daha küçük ve depolama süresi uzun olan bataryaların piyasaya sürülmesi durumunda akaryakıtla çalışan araçların piyasadan çekileceği aşikardır. Çevresel düzenlemeler ve enerjinin maliyeti ve üretimine ilişkin gelişmeler bu durumu kaçınılmaz kılmaktadır.

3. Ülkemizde akaryakıt ürünlerinin büyük bir bölümünün ithalat yoluyla geldiği ve

ödemeler bilançosu içerisinde en büyük kalemin petrol ve doğalgaz ürünlerinin oluşturduğu düşünüldüğünde elektrikli araçlara ilişkin gelişmelerin ülkemizi daha fazla ilgilendirdiği açıktır. Petrol fiyatlarındaki yükselmeye paralel olarak alternatif enerji arayışları ülkemizde olduğu gibi diğer ülkelerde de büyük önem arz etmektedir.

4. Ülkemizin ihracat açısından lokomotif sektörü otomotivdir. Bu nedenle dünyadaki otomotiv sektöründeki gelişmelerin ve tüketim taleplerinin analiz edilerek piyasa gelişmelerinin takip edilmesi önemli bir husustur. Bu bağlamda son yıllarda gündeme gelen elektrik motorlu araçların ülkemiz açısından üretim merkezi haline gelmesi için gerekli çalışmaların yapılması ve yurt içi piyasada kullanımının teşvik edilerek uluslar arası piyasalara örnek teşkil edilmesi uygun bir strateji olabilir.

5. Bilindiği üzere ülkemiz ekonomisi açısından en fazla gelecek vaad eden madenlerin başında bor madeni gelmektedir. Elektrik motorlu taşıtlar açısından enerji kaynağı hali hazırda Lityum-İyon bazlı bataryayla veya hidrojen bazlı (Bor kullanımı gerektiren) yakıt hücresiyle sağlanmaktadır.

## 3. Emisyon Bazlı Vergilendirme Sistemine İlişkin Öneriler

Emisyon bazlı vergilendirme sistemine geçilmesi sırasında göz önünde bulundurulması gereken önemli birkaç husus vardır. Bu yönetime geçilmesi için

bu hususların mutlaka göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

1. Ülkemizdeki araç parkının büyük çoğunluğunun yaşlı araçlardan oluşması ve bu araçları kullanan kesimin nispeten düşük ekonomik gelire sahip olduğu düşünüldüğünde yeni araçlardan daha düşük vergi alınması sosyal ve siyasi sorunlara neden olacaktır. Bu nedenle özellikle MTV uygulamasında bir geçiş dönemi öngörülmesi ve bu kesimin kayıplarının minimuma inmesini sağlayacak hurda indirimine benzer bir sistemin uygulanması gerektiği düşünülmektedir.

2. Ülkemizde otomotiv sektörüne uzun yıllardır uygulanan vergi sistemi motor hacmine göre olduğu için piyasa yapısı ve üretime yönelik yatırımlar bu yönde olmuştur. Bu bağlamda ülkemizde üretilen otomobillerin büyük bölümü vergisel avantajları nedeniyle 1600cc ve altındaki araçlara yönelik olmuştur. 1600cc ve üzeri araçlar genel itibariyle ithal araçlardan oluşmaktadır. Muhtemel emisyon bazlı vergilendirme sisteminde motor hacmi baz alınmadığı takdirde yerli üretici bu durumdan olumsuz etkileneceği gibi, ithalat önemli şekilde artacak cari denge olumsuz etkilenecektir. Bu nedenle önerilerin motor hacmine göre vergilendirmeyi de kapsamaması gereklidir.

3. Motor hacminin baz alınmasının gerekliliğinin bir nedeni de çok lüks mahiyette olan ancak emisyon salınımı düşük olan bir aracın eski bir araçla aynı vergiye tabi olmasını engellemektir. Aksi takdirde bu durum kamuoyunda idare açısından ciddi sıkıntılara neden olabilecek tartışmalara neden olacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında ÖTV ve MTV uygulaması açısından aşağıdaki alternatif uygulamaların hayata geçirilmesi mümkündür.

## ÖTV Açısından;

ÖTV açısından oluşturulacak alternatifte en fazla göz önünde bulundurulması gereken husus yerli sanayi tarafından üretilen araçların özellikle indirimli oran veya teşvik kapsamında bulunmasının sağlanmasıdır. Bu nedenle belirlenecek emisyon kriterinde yerli üretim araçların özellikle olumsuz etkilenmemesi en önemli konudur.

ÖTV açısından vergilendirme kriterine motor hacminin yanında beygir gücünün de eklenmesi ilerleyen süreçte daha adil bir vergi hesaplanmasını sağlayacak bir durumdur. Bu nedenle ilerleyen teknoloji sayesinde motor hacimlerinin daha küçüldüğü ve daha az motor hacmi ile daha fazla beygir gücünün elde edildiği günümüzde beygir gücünün de vergileme ölçütü arasına alınması uygun olacaktır.

## ÖTV Alternatif 1

Yerli üretim araçlar arasında piyasada en fazla satılan ilk 5 modelin emisyon oranı en yüksek aracın emisyon değerinin 150 g/km olarak kabul edildiği durumda;

### *Binek otomobiller için sınır değerler altında olanlara*

*1600cc ye kadar %34,*

*sınır değerlerin üzerinde olanlara %40,*

*1600-2000cc arası %60*

*sınır değerlerin üzerinde olanlara %65*

*2000 cc ve üzeri %84*

*sınır değerlerin üzerinde olanlara %90*

## Beygir gücü katsayısı;

110 HP küçük olanlara	1
111HP - 140HP arası	1,2
141HP daha büyük olanlara	1,4

## ÖTV Alternatif 2

Özel tüketim vergisi uygulamasında emisyon kriterlerini sağlayan araçlara ilişkin olarak hesaplanan ÖTV üzerinden %10 emisyon indirimi yapılması ve beygir gücü katsayısının da ilave olarak uygulanması.

Örnek: 20.000 TL fabrika çıkış fiyatı olan 1600cc motor hacmi ve 125 BG'ye sahip bir aracın ÖTV tutarı:

$$20.000 \times \%37 = 7.400\text{TL}$$

$$7400 \times 1,2 = 8.880\text{TL olacaktır.}$$

Bu tutardan şayet araç emisyon kriterine uyuyorsa %10 emisyon indirimi uygulanabilecektir.

## MTV açısından; MTV Alternatif 1

MTV üzerindeki vergilendirmede ilk alternatif tedrici eşitlemeyi öngörmektedir. Buna göre 1-3 yaş arasındaki araçlara artırım uygulanmayacak, 4-6 yaş arası %5, 7-11 yaş arası %10, 12-15 yaş arası %20, 16 ve üzeri araçlar ise %40 oranında her yıl vergi artışına tabi olacaktır. Belirli bir yıl sonrasında yaş farkı iyice birbirine yaklaşacağı için yaş bandı birleştirilecektir. Bununla birlikte yenide olsa bütün araçların emisyon kriterlerini taşıyabileceği düşünüldüğünde, kriterleri karşılayan araçlara %10 indirim yapılacaktır.

Diğer taraftan MTV'ye ilişkin yapılacak bir düzenleme içerisinde hurda indirimi sisteminde uygulanması yerinde olacaktır.

## Mevcut oranlar

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

1 yıl

Motor Silindir Hacmi (cm <sup>3</sup> )	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
<b>1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri</b>					
1300 cm <sup>3</sup> ve aşağısı	436	319	189	155	67
1301 - 1600 cm <sup>3</sup> e kadar	697	549	334	258	118
1601 - 1800 cm <sup>3</sup> e kadar	1.227	1009	623	415	190
1801 - 2000 cm <sup>3</sup> e kadar	1.931	1565	964	628	291
2001 - 2500 cm <sup>3</sup> e kadar	2.897	2210	1447	944	438
2501 - 3000 cm <sup>3</sup> e kadar	4.038	3689	2416	1420	610
3001 - 3500 cm <sup>3</sup> e kadar	6.150	5811	3667	1999	858
3501 - 4000 cm <sup>3</sup> e kadar	9.667	8765	5410	2635	1226
4001 cm <sup>3</sup> ve yukarısı	15.820	12456	7730	3792	1718

2. yıl

Motor Silindir Hacmi (cm <sup>3</sup> )	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
<b>1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri</b>					
1300 cm <sup>3</sup> ve aşağısı	436	335	208	186	94
1301 - 1600 cm <sup>3</sup> e kadar	697	577	368	310	165
1601 - 1800 cm <sup>3</sup> e kadar	1.227	1060	685	498	267
1801 - 2000 cm <sup>3</sup> e kadar	1.931	1643	1060	753	408
2001 - 2500 cm <sup>3</sup> e kadar	2.897	2321	1591	1133	613
2501 - 3000 cm <sup>3</sup> e kadar	4.038	3873	2657	1704	855
3001 - 3500 cm <sup>3</sup> e kadar	6.150	6101	4034	2399	1201
3501 - 4000 cm <sup>3</sup> e kadar	9.667	9204	5951	3162	1717
4001 cm <sup>3</sup> ve yukarısı	15.820	13079	8503	4550	2405

3.yıl

Motor Silindir Hacmi (cm <sup>3</sup> )	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
<b>1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri</b>					
1300 cm <sup>3</sup> ve aşağısı	436	352	229	223	132
1301 - 1600 cm <sup>3</sup> e kadar	697	605	405	372	230
1601 - 1800 cm <sup>3</sup> e kadar	1.227	1112	753	598	373
1801 - 2000 cm <sup>3</sup> e kadar	1.931	1725	1166	904	571
2001 - 2500 cm <sup>3</sup> e kadar	2.897	2437	1750	1360	859
2501 - 3000 cm <sup>3</sup> e kadar	4.038	4067	2923	2044	1196
3001 - 3500 cm <sup>3</sup> e kadar	6.150	6406	4438	2879	1682
3501 - 4000 cm <sup>3</sup> e kadar	9.667	9664	6546	3795	2404
4001 cm <sup>3</sup> ve yukarısı	15.820	13733	9353	5460	3367



# UZMAN GÖRÜŞÜ

4. yıl

Motor Silindir Hacmi (cm <sup>3</sup> )	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)		
	1 - 5 yaş	6 - 11 yaş	12 yaş ve üzeri
<b>1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri</b>			
1300 cm <sup>3</sup> ve aşağısı	436	352	229
1301 - 1600 cm <sup>3</sup> e kadar	697	605	405
1601 - 1800 cm <sup>3</sup> e kadar	1.227	1112	753
1801 - 2000 cm <sup>3</sup> e kadar	1.931	1725	1166
2001 - 2500 cm <sup>3</sup> e kadar	2.897	2437	1750
2501 - 3000 cm <sup>3</sup> e kadar	4.038	4067	2923
3001 - 3500 cm <sup>3</sup> e kadar	6.150	6406	4438
3501 - 4000 cm <sup>3</sup> e kadar	9.667	9664	6546
4001 cm <sup>3</sup> ve yukarısı	15.820	13733	9353

## MTV Alternatif 2

Belirli bir emisyon değeri baz alınarak aracın yaşı, motor hacmi ve beygir gücü de göz önünde bulundurulmuş bir formülasyon yardımıyla MTV hesaplanması.

	Motor hacmi katsayısı	Beygir Gücü	Yaş	Formülasyon
1600 cm <sup>3</sup> e kadar	5			<b>Sabit Vergi * emisyon kriteri * beygir gücü * Yaş katsayısı</b>
1601 - 2000 arası	7			
2000 ve üzeri	11			
<b>Yaşa uygulanacak kriter</b>		<b>Katsayı</b>		
0-5 yaş arası		1		
6-10 yaş arası		1,1		
11 yaş ve üzeri		1,2		
<b>Emisyona Uygulanacak Kriter</b>		<b>Katsayı</b>		
Emisyon kriterine Uyan araçlar		0,75		
Diğerleri		1,25		

## Örnekler:

1. 2004 Model 2000cc, 149 Beygir gücündeki bir Toyota Avensis'in ödeyeceği vergi;

(emisyon kriterine uyduğu takdirde)  
=11\*0,75\*149\*1,1= 1352 TL'dir.

(emisyon kriterine uymadığı takdirde)=11\*1,25\*149 \*1,1) =2253 TL'dir.(mevcut halde 2105 TL ödemektedir)

2. 2010 Model 1600cc 125 Beygir gücündeki bir Toyota Corolla'nın ödeyeceği vergi;

(emisyon kriterine uyduğu takdirde)  
=5\*0,75\*125\*1= 469 TL'dir.

(emisyon kriterine uymadığı takdirde)= $5*1,25*125*1 = 781$  TL'dir.  
(Mevcut halde 697 TL ödemektedir.

3. 1996 model Toyota Corolla 110 Beygir gücünde 1600cc;

(emisyon kriterine uyduğu takdirde) = $5*0,75*110*1,2 = 495$  TL'dir.

(emisyon kriterine uymadığı takdirde)= $5*1,25*110*1,2 = 825$  TL'dir.  
(Mevcut halde 136 TL ödemektedir.

araçlar için daha fazla vergi çıkmaktadır. İlk etapta bu durum istenilmediği takdirde yaş katsayısı 1'in altında tutulmalıdır.

## MTV Alternatif 3

MTV uygulamasında mevcut oranlar revize edilerek belirlenen emisyon değerlerinin altında olanlara indirim oranı, fazla olanlara ise artırım oranı uygulanabilir. Aşağıda mevcut MTV oranları bulunmaktadır.

Burada dikkat edilirse yaş katsayısı yaşlı araçlar için arttırılmıştır. Bu durumda yaşlı

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

## Örnek:

**Belirlenen sınır değerlerin altında olan araçlara;**

7 yaşından küçük olanlar için %20 indirim sağlanması,

7 yaşından büyük olanlar için belirlenen tarife göre vergi alınması

## Sınır değerlerin üstünde olanlar için;

7 yaşından küçük olanlara belirlenen tarife göre vergi alınması,

7 yaşından büyük olanlar için %30 fazla vergi alınması öngörülebilmektedir.

Bununla birlikte taşıt yaşlarında birleşmeye gidilmesi ve 16 ve yukarı yaşa tabi araçların 12-15 yaş arasındaki vergi dilimine getirilmesi daha uygun olacaktır.

## MTV Alternatif 4

MTV uygulamasında bu alternatif motor hacmine göre belirlenen sabit bir verginin aracın beygir gücü ve yaşında göz önünde bulunduran belirli bir katsayılarla çarpılarak

vergileştirilmesini öngörmektedir. Hesaplanan vergi üzerinden aracın durumuna göre %10 emisyon indirimi öngörülmektedir.

	Sabit vergi	Beygir Gücü		Yaş Katsayısı	
1600 cm <sup>3</sup> e kadar	300	110 HP ve aşağısı	1	6 yaşa kadar	1
1601 - 2000 arası	700	111-140 HP arası	1,2	7-11 arası	1,2
2000 ve üzeri	1200	141 HP ve yukarısı	1,4	12 ve üzeri	1,4
<b>Formülasyon</b>	<b>Sabit vergi * beygir gücü katsayısı * yaş katsayısı</b>				
<b>Emisyon indirimi %10</b>					

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus ise yaş katsayısının yıllar arttıkça yükselmesidir. Bu sistemin uygulanması durumunda ilk etapta belirli bir yaşın üzerindeki araçların öncelikle 1'in altında bir katsayıya tabi olması (0,6 veya 0,8 gibi) ve ilerleyen yıllarda katsayının yukarıdaki tabloya uygun şekilde artırılması daha uygun olur. Birin altında verilecek her bir katsayı aracın hesaplanan vergisini düşürecektir.

## Örnekler:

1. 2010 Model 1600cc, 132 Beygir gücündeki bir Toyota Corolla'nın ödeyeceği vergi;

$300 * 1,2 = 360$  TL'dir. (emisyon kriterine uyduğu takdirde %10 indirim imkanı vardır)

2. 2004 Model 2000cc 149 Beygir gücündeki bir Toyota Avensis'in ödeyeceği vergi;

$1200 * 1,2 * 1,4 =$

## KAYNAKÇA

DOLU, Ö; 'Kyoto Protokolü Esneklik Mekanizmaları ve Kurumsal Kapasite Gelişimi', Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Aydın. (2005)

HOTUNLUOĞLU, Hakan; 'Karbon Vergisi Teorisi ve Uygulaması' Yüksek Lisans Tezi, Aydın 2007

- European Commission, Environment [www.europa.eu.int/com/environment](http://www.europa.eu.int/com/environment)
- Avrupa Birliği Genel Sekreterliği / <http://www.abgs.gov.tr>
- Türkiye Otomotiv Distribütörleri Derneği [www.odd.org.tr](http://www.odd.org.tr)
- [http://www.enerji.gov.tr/yayinlar\\_raporlar/Sektor\\_Raporu\\_EUAS\\_2009.pdf](http://www.enerji.gov.tr/yayinlar_raporlar/Sektor_Raporu_EUAS_2009.pdf)
- <http://www.teslamotors.com>



**Gülseren ŞAHİN TUNÇ**  
**Gelir İdaresi Başkanlığı**  
**Devlet Gelir Uzmanı**

## (1) SERİ NO'LU DÖVİZ KAZANDIRICI FAALİYETLERDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ İSTİSNASI UYGULAMASINA GENEL BAKIŞ

### 1. Giriş

10.12.1988 tarihli ve 20015 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3505 sayılı Kanunun

1.1.1989 tarihinde yürürlüğe giren geçici 2 nci maddesi ile ihracat, döviz kazandırıcı faaliyetler ve yatırımlarla ilgili olarak düzenlenen kağıtlarla yapılan işlemlere 31.12.1993 tarihine kadar damga vergisi ve harç istisnası getirilmiştir. Madde hükmünün 01.01.1989-31.12.1993 dönemi itibariyle belirlenen uygulama süresi, 3946 sayılı Kanunla 31.12.1998 tarihine, 4369 sayılı Kanunla ile de 31.12.2003 tarihine kadar uzatılmıştır.

3505 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin yürürlük süresi 31.12.2003 tarihi itibariyle sona erdiğinden, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler ve bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar 02.01.2004 tarihli ve 25334 mük. sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5035 sayılı Kanunun 28 inci ve 33 üncü maddeleriyle, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa eklenen Ek 2 nci madde ve 492 sayılı Harçlar Kanununa eklenen Ek 1 inci madde hükümleriyle damga vergisi ve harçtan istisna edilmiştir.

5035 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanarak, Maliye Bakanlığınca (1) Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ yayımlanırken, eş güdümlü olarak Dış Ticaret Müsteşarlığınca

23/12/1999 tarihli ve 99/13812 sayılı Kararname eki Karara istinaden İhracat 2000/1 (2008/6) sayılı İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim, Harç İstisnası Hakkında Tebliğ yayımlanmaktadır.

(1) Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğin genel hatları bu makalenin konusunu oluşturacaktır.

### 2. Döviz Kazandırıcı Faaliyetle İlgili İstisnanın Kapsamı

Maliye Bakanlığınca yayımlanan (1) Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğde döviz kazandırıcı faaliyetler, ihracat ve diğer döviz kazandırıcı faaliyetler olarak ikiye ayrılırken; Dış Ticaret Müsteşarlığınca yayımlanan İhracat (2008/6) sayılı Tebliğde ise döviz kazandırıcı faaliyetler belgeli işlemler ve belgesiz işlemler olarak ikiye ayrılmıştır.

Aşağıda (1) Seri No.lu Tebliğ çerçevesinde ihracat ve diğer döviz kazandırıcı faaliyetleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

## 2.1. İhracat İşlemleri

Fiili mal ihracında damga vergisi ve harç istisnası, işlem ya da düzenlenen kağıdın ihracata ilişkin olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla ilgili kuruluşlarca re'sen uygulanmaktadır. İhracatın finansmanından başlayarak ihracat bedelinin ödenmesine kadar yapılacak tüm işlemler ve düzenlenen kağıtlar istisna kapsamındadır. Bu çerçevede, “Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesi” olmaksızın damga vergisi ve harç istisnası uygulanacak işlem ve kağıtlar, Tebliğin “3.1. İHRACAT İŞLEMLERİ” başlığı altında aşağıdaki şekilde tek tek sayılmıştır.

3.1.1. İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu çerçevesinde yapılan ödemelere ilişkin taahhütnameler ile temliknameler ve Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçları ile genel bütçeli idarelere olan borçların mahsubu dahil),

3.1.2. İhracattan doğan alacağın ihracatçı tarafından temliki,

3.1.3. İhracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar,

3.1.4. Transit ticarete konu malın satın alınması ve satılması,

3.1.5. Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı,

3.1.6. 4458 sayılı Gümrük Kanununun 131 inci maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj maddeleri ithali,

3.1.7. Dahilde İşleme İzni kapsamında yapılan ithalat,

3.1.8. Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında yapılan ithalat veya yurt içi alımlar,

3.1.9. Gerçekleştirilen mamul ürün ihracatı karşılığı olarak bu ürünlerin üretiminde kullanılan girdilerin Toprak Mahsulleri Ofisinden veya T.C. Şeker Kurumunca tespit edilen şeker fabrikalarından alımı.

“Dahilde İşleme İzin Belgesi” sadece (3.1.8)’de sayılan faaliyetler için söz konusu olup, bu kapsamda yapılacak ithalat veya yurt içi alımlar ile ilgili işlemlere ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar ihracatla ilgili olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla başka bir belge aranmaksızın damga vergisi ve harç istisnası uygulanmaktadır.

## 2.2. Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetler

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun Ek 2 nci maddesine göre, döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve uygulanmasına ilişkin usul ve esasları Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı eşgüdümlü olarak tespit etmesi gerektiğini ve Dış Ticaret Müsteşarlığınca yayımlanan “İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Vergi, Resim, Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat 2008/6)” ile Maliye Bakanlığının (1) Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğin eşgüdümlü olarak uygulandığını yukarıda belirtmiştik.

Ancak, Maliye Bakanlığınca yayımlanan (1) Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğde yer almayan ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı

hizmet ve faaliyetlere, damga vergisi ve harç istisnası uygulanmamaktadır. Yani, söz konusu istisnadan faydalanabilmek için, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin mutlaka (1) Seri No.lu Tebliğde düzenlenmiş olması gerekir.

(1) Seri No.lu Tebliğin (3.2) bölümünde yer alan, diğer döviz kazandırıcı faaliyetlerde istisna, kağıdın düzenlendiği tarihte geçerli olan ve Dış Ticaret Müsteşarlığınca düzenlenen Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesine bağlı olarak uygulanırken; aynı tebliğin (3.1.8.) numaralı fıkrasında yer alan Dahilde İşleme İzin Belgesi kapsamında yapılan ithalat veya yurt içi alımlara istisna yine Dış Ticaret Müsteşarlığınca düzenlenen Dahilde İşleme İzin Belgesine bağlı olarak uygulanmaktadır. Söz konusu istisna bu belgelerin süresi ve tutarı ile sınırlıdır. Belgenin alınmasından önce veya süresinin dolmasından sonra yapılan işlemler istisnadan yararlanamaz.

Yani, damga vergisi ve harç istisnasının uygulanabilmesi için, vergi ve harca konu işlemin, sözü edilen belgelerin geçerlilik süresi içerisinde yapılması gerekmekte olup, belgenin alınmasından önce veya belgenin geçerlilik süresinin dolmasından sonra belgeye bağlanan iş ile ilgili olarak yapılan işlemlere istisna uygulanması mümkün değildir.

Tebliğin (4.3), (4.4) ve (4.5) fıkralarında yer alan;

- Yurtiçi uluslararası ihale konusu işlerle, yabancı para ile finanse edilen kamu yatırımları,

- Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri,

- Yap-İşlet modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projeleri,

bakımından, “Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesi”nin ibraz şartı bulunmayıp, sadece ihale kararları için re'sen damga vergisi istisnası uygulanabilmektedir.

Diğer bir ifadeyle, (1) Seri No.lu Tebliğin yukarıda belirtilen bölümlerinde nitelikleri tanımlanan faaliyetlere ilişkin ihale kararlarına tebliğin (4.3), (4.4), (4.5) ve (4.6) fıkraları uyarınca vergi, resim, harç istisna belgesi aranmaksızın re'sen; söz konusu işlemlerle ilgili sözleşme safhası da dahil olmak üzere takip eden safhalarda düzenlenen diğer kağıtlara ise, kağıtların düzenlendiği tarihte geçerliliği bulunan bu konuda düzenlenmiş vergi, resim ve harç istisnası belgesinin ibrazı halinde belgede yazılı tutarla sınırlı olmak üzere damga vergisi istisnası uygulanması mümkündür.

Mezkur tebliğin (4.7) numaralı fıkrasında, diğer döviz kazandırıcı faaliyetlerde, belgeye bağlı olarak uygulanan damga vergisi ve harç istisnasının; belge sahibi yatırımcı, ihracatçı veya üstlenicinin belge kapsamındaki iş nedeniyle ihale makamı dışında kalan ve belge sahibi olmayan diğer kişi ve kuruluşlarla (taşeron, malzeme müteahhidi v.b) yapacağı



muamelelere tatbikinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Bu durumda, döviz kazandırıcı faaliyetlerde, ihale makamı dışında kalan diğer işlem tarafları arasındaki muamelelere; her iki işlem tarafının da o işle ilgili olarak düzenlenmiş belgeye sahip olmasına bağlı olarak damga vergisi ve harç istisnası uygulanabilmektedir.

Döviz kazandırıcı faaliyet olarak kabul edilip Dış Ticaret Müsteşarlığınca düzenlenen Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesine bağlı olarak uygulanan istisnanın hangi faaliyetler için geçerli olduğu Tebliğin "3.2. DİĞER DÖVİZ KAZANDIRICI FAALİYETLER" başlığı altında aşağıdaki şekilde tek tek sayılmıştır.

3.2.1. Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Müsteşarlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların (Yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların,

3.2.1.1. Yerli firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları hizmet ve faaliyetler ile yerli imalatçı firmaların, mükerrer olmamak kaydıyla, bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri,

3.2.1.2. Yabancı firma olması halinde, yabancı firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten yerli imalatçı firmaların (iş taahhüt eden firmalar dahil) yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.1.3. Yerli ve yabancı firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, yerli firmaya kendi faaliyeti oranında, yabancı firmaya ise

(3.2.1.2.) alt bendi çerçevesinde yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.1.4. Yukarıda belirtilen (3.2.1.1.), (3.2.1.2.) ve (3.2.1.3.) alt bentleri çerçevesinde proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışları,

3.2.2. Savunma Sanayi Müsteşarlığınca onaylanan Savunma Sanayi Projelerini üstlenmiş yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.3. Savunma Sanayi Müsteşarlığınca Savunma Sanayi açısından önem arzettiği belirtilen savunma araç ve gereçlerini üreten yerli imalatçı firmaların, ülkenin savunması ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.4. (3.2.2) ve (3.2.3.) bentlerinde belirtilen firmalara, yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.5. Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarını üreterek Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılara teslim eden yerli imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.6. Yerli imalatçı firmaların, Dış Ticaret Müsteşarlığınca yayımlanan Tebliğler eki yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.7. Yerli imalatçı firmaların, Yatırımlarda Devlet Yardımları Mevzuatı çerçevesinde CKD ithal edebilecek firmalara ithal edebilecekleri

bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.8. Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri,

3.2.9. Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye (sabit sermaye yatırımı nitelikli olanlar) çıkarılan yatırım malına, sınai mamullere ve yazılım hizmetlerine yönelik ihaleleri kazanan yerli imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

3.2.10. Kamu kurum ve kuruluşlarınca yaptırılan uluslararası taşımalar ile bu kurum ve kuruluşlar tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi taşımaları yüklenen yerli firmaların bu faaliyetleri,

3.2.11. Uluslararası taşımacılıktan döviz olarak kazanılan navlun bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri,

3.2.12 Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri,

3.2.13. Uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı kuruluşların yurt dışından getirme imkanına sahip buldukları sınai mamulleri teslim eden yerli imalatçı firmalar ile uluslararası kuruluşlar, yabancı ülke temsilcilikleri ve kuruluşlarına ait tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri,

3.2.14. Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dahil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde buldukları sürede, bedelleri yurt dışındaki sağlık ve sigorta kuruluşlarından tahsil edilmek

kaydıyla döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri,

3.2.15. Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları,

3.2.16. Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına garanti kapsamında gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, yabancı bandıralı gemi, uçak veya tırların bakımı ve onarımı ile bunlara yapılan mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları,

3.2.17. Yerli firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması amacıyla yurt dışında mağaza açılması veya işletilmesi,

3.2.18. Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rüdvans karşılığında maden çıkarımı ve işletmesiyle ilgili üretim faaliyetleri,

3.2.19. Yurt içinde yerleşik haber ajanslarınca, yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışları.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun Ek-2 nci maddesinde, döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan damga vergisinin, mükelleflerden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınacağı; damga vergisi istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kuruluşların, istisnaya konu işlemin mahiyeti ile alınmayan vergi tutarını, işlemin yapıldığı tarihi takip eden otuz



gün içinde ilgililerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeye mecbur olduğu; döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmediğinin tespit edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde, bu durumu vergi dairesine bildirmeyen kuruluşların, damga vergisi, ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumlu olduğu belirtilmiştir.

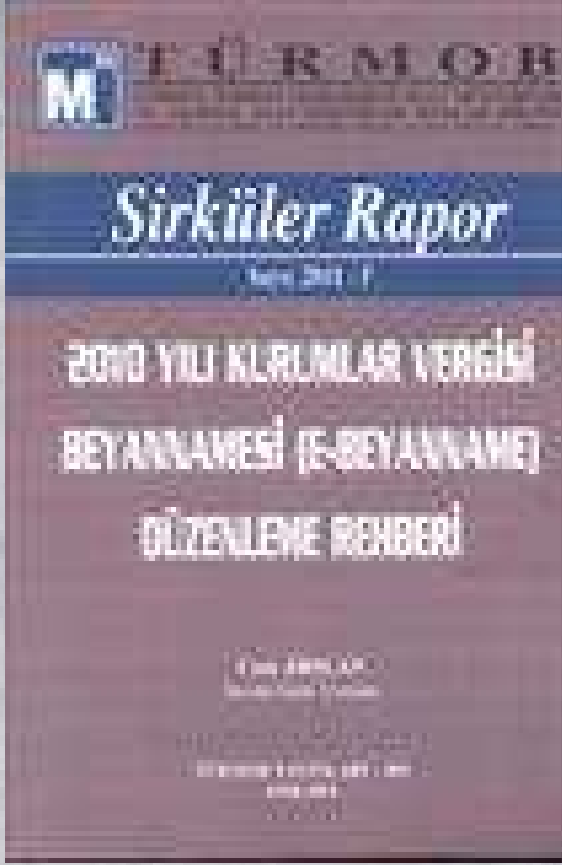
Diğer bir ifade ile, (1) Seri No.lu Tebliğ kapsamında, taahhüt edilen fiili ihracat ya da döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmemesi halinde daha önce alınmayan damga vergisi ve harç ihracatçı kişi veya kuruluşlardan ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınacaktır.

### 3. Sonuç

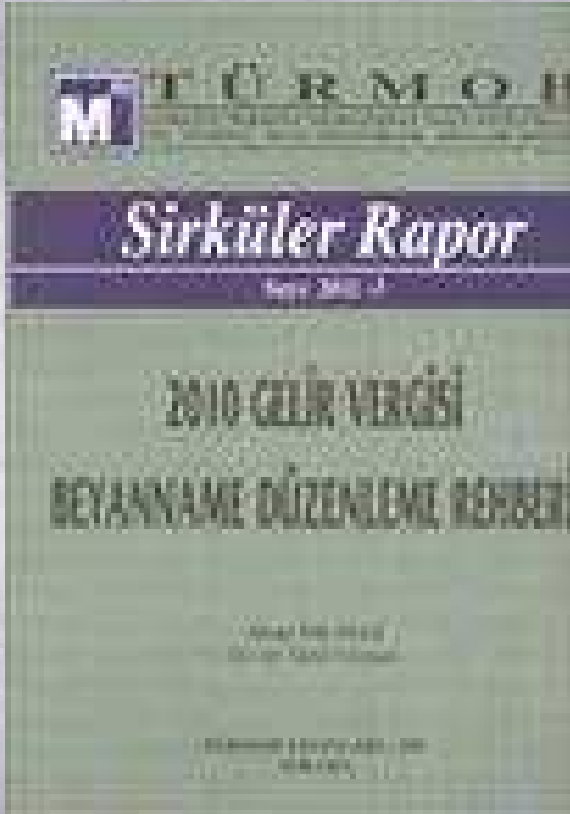
Makalemize konu olan Maliye Bakanlığınca yayımlanan (1) Seri No.lu Tebliğ ile eş güdümlü olarak Dış Ticaret Müsteşarlığınca yayımlanan İhracat (2008/6) sayılı Tebliğde döviz kazandırmaktan maksat, ihracat yoluyla ülkeye doğrudan döviz girişinin sağlanması ya

da uluslararası ihaleye açılan ve yabancı para ile finanse edilen, söz konusu Tebliğlerde belirtilen işlerin yerli firmalar tarafından yapılması suretiyle ülkeden döviz çıkışına engel olunarak dolaylı yoldan döviz kazandırılmasıdır. Bu şekilde, yerli firmalar özendirilerek Türkiye'ye döviz girişinin sağlanması amaçlanmakta olup yabancı firmaların ülkemize döviz kazandırmak gibi bir amacı olmadığı dikkate alındığında yabancı firmaların anılan Tebliğ kapsamında değerlendirilmesi ve istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır.





**DEVLET GELİR UZMANI  
CEM ARSLAN  
TARAFINDAN KALEME  
ALINAN  
“2010 YILI KURUMLAR  
VERGİSİ BEYANNAMESİ  
(E-BEYANNAMESİ)  
DÜZENLEME REHBERİ”  
YAYINDA!**



**DEVLET GELİR UZMANI  
ALTAN YILMAZ  
TARAFINDAN  
HAZIRLANAN  
“2010 GELİR VERGİSİ  
BEYANNAME  
DÜZENLEME REHBERİ”  
YAYINDA!**