

Giriş

Gelir üzerinden alınan vergilerden bir diğeri olan kurumlar vergisi ilk olarak gelir vergisi ile birlikte 1950 yılında uygulanmaya başlamıştır. Günümüze kadar kurumlar vergisinde çok sayıda değişiklik yapılmıştır. En son olarak 2006 yılında yapılan değişiklik ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) uygulamaya konulmuştur. 5520 sayılı KVK'da 2019 yılının Haziran ayına kadar 30 değişiklik yapılmıştır.

Kurumlar Vergisinin Konusu, Vergiyi Doğuran Olay, Mükellefleri ve Mükellefiyet

Kurumlar Vergisinin Konusu

Bir sermaye vergisi olarak nitelendirilebilecek kurumlar vergisinin konusunu, sermaye şirketleri niteliğindeki tüm kurum ve kuruluşların sermaye değerlerine bağlı elde edilen tüm kazançları oluşturmaktadır (KVK m.1/1).

Kurum kazançları ise gelir vergisinin konusunu oluşturan kazanç ve iratlardan meydana gelmektedir (KVK m.1/2). Bu bakımdan gerçek kişilerin bir takvim yılında elde etmiş olduğu ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar eğer KVK m.1/1'de sayılan kurumlar tarafından elde edilirse kurumlar vergisinin konusunu oluşturacaktır.

Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Kurumlar vergisi mükellefleri, KVK m. 1'de sayılan kurumlardan oluşmaktadır. Kurum kazancının KVK'da belirtilen kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilmesi kurumlar vergisinde "vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği" anlamına gelmektedir. Safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır (KVK m. 6/2).

Kurum kazancının elde edilmesinde "tahakkuk esası" geçerli bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisinin Mükellefleri

Kurumlar vergisi mükellefleri;

1. Sermaye şirketleri,
2. Kooperatifler,
3. İktisadi kamu müesseseleri,
4. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
5. İş ortakları

olmak üzere beş başlık altında toplanmaktadır.

Sermaye Şirketleri

TTK kapsamındaki sermaye şirketleri, anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş (hisseli) komandit şirketlerdir. Bununla birlikte, tüzel kişilikleri olmamasına rağmen KVK uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılmaktadır.

- **Anonim Şirketler:** Ortaklarının temettü geliri veya kâr payı adı altında elde ettikleri gelirler "menkul sermaye iradı" olarak değerlendirilirken, şirket olarak ticari işlemlerden doğan kazanç, sermaye şirketi olarak kurumlar vergisine tabidir.
- **Limited Şirketler:** Ortakların iştirak payları olarak nitelendirilen ortak payları karşılığında elde ettikleri kazanç "menkul sermaye iradı" olarak değerlendirilirken, limited şirket kazancı bir sermaye şirketi olarak kurumlar vergisine tabi olmaktadır.
- **Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler:** Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde "komandite" ve "komanditer" olmak üzere iki çeşit ortak bulunur. Komandite ortakların sorumluluğu sınırsız, komanditer ortağın sorumluluğu ise koydukları sermaye ile sınırlıdır. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi, komandite ortağın kâr payı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanır.

Kooperatifler

KVK m.2'de, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefi olduğu ifade edilmiştir.

Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara **kooperatif** denir.

İktisadi Kamu Müesseseleri

Devlete, özel idare ve belediyelere ait olmasının yanı sıra, diğer kamu idarelerine ve müesseselerine tabi veya ait olup sermayesinin tamamına yakını devlete ait olan bir müessese ya da teşekkülün kurum kazancı, adeta özel bir işletme veya kurumu gibi KVK m. 1 kapsamında kurumlar vergisine tabidir.

Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri

KVK m.1'e göre, dernek veya vakıfların kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamakta, bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

Tüm yabancı kamu idare ve müesseselerine ait iktisadi işletmeler KVK m. 4 kapsamındaki şartların tamamını sağlamaları şartıyla, kazanç amacı gütmeseler ve hatta bağımsız muhasebe kayıtları ile tüzel kişilikleri olmasa bile kurumlar vergisi mükellefidirler.

İş Ortaklıkları

KVK m.2'e göre kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklara iş

ortaklığı denir. İş ortaklıkları talep etmeleri halinde tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisi mükellefi olabilirler.

Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet

Kurumlar vergisi mükellefleri, kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Bir kurumun iş merkezinin belirlenmesinde kullanılan ölçütler şunlardır:

- İmalatın, personelin, hizmet ifalarının, gelir ve giderlerin yoğunlaştığı yer,
- Genel kurulun ve yönetim kurulunun toplantı yeri,
- Kurumun fiili yöneticilerinin ikametgâhlarının bulunduğu yer,
- Kurumun idare servislerinin yoğun olarak bulunduğu yer, ve
- Kurumun üçüncü şahıslarla ilişkilerini yürüttüğü yer.

Tam Mükellefiyet

Kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Dar Mükellefiyet

Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. KVK m. 3/3’de ise dar mükellefiyete tabi kurumların kazançlarının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisinde Vergiye Tabi Kurum Kazancının Tespiti

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Kurum kazancı ise GVK’nun konusuna giren kazanç unsurlarından oluşmaktadır. Safi kurum kazancının tespitinde, GVK’nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır (GVK m.6/2).

Kural olarak, dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan düzenlemeler esas alınmaktadır.

Kurum Kazancının Tespitinde Hasılat

Safi kurum kazancının tespitinde, GVK’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin geçerli olmasından dolayı ticari kazancın tespitinde hasılat ile ilgili kuralların tamamı kurumlar vergisi bakımından da geçerlidir.

Kurum Kazancının Tespitinde İndirilebilecek Giderler

GVK m.40’da düzenlenen gelir vergisi mükelleflerinin safi kazançlarını tespit etmede geçerli olan giderler kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerli olacaktır.

Bunun dışında, kurumlar vergisi mükellefleri KVK m.8’de düzenlenen giderleri de safi kurum kazancının tespitinde ayrıca dikkate alırlar. Bu giderler aşağıdaki gibidir:

- Menkul kıymet ihraç giderleri,
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,
- Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılan teknik karşılıklar,
- Muallak hasar ve tazminat karşılıkları,
- Deprem hasar karşılıkları,
- Kazanılmamış prim karşılıkları,
- Hayat sigortalarında matematik karşılıklar,
- Dengeleme karşılığı,
- Ayrılan sigorta teknik karşılıklarının ertesi bilanço döneminde aynen kâra nakledilmesi,
- Bağlı şirketlerde holding şirketin genel idare giderlerinden alınan paylar

Kurum Kazancının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Safi kurum kazancının tespitinde, GVK’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin geçerli olmasından dolayı GVK m.41’da yer alan kanunen kabul edilmeyen giderler ile birlikte KVK m.11’de yer alan kanunen kabul edilmeyen giderlerin birlikte ele alınması gerekir. KVK m. 11’de yer alan kanunen kabul edilmeyen giderler aşağıdaki gibidir:

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar
- Kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen diğer giderler

Kurum Kazancının Tespitinde Özel Durumlar

Kurum kazancının tespitinde ilgili Kanunda yer alan bazı özel durumlar şunlardır:

- Zirai faaliyette bulunan kurumlarda kazanç tespiti
- Yurt dışı faaliyetlerde kazanç tespiti
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç tespiti
- Yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazanç tespiti
- Kontrol edilen yabancı kurum kazancının kurum kazancına eklenmesi

Vergiye Tabi Kurum Kazancının Tespitinde İndirimler

KVK m. 10’da yer alan indirimler vergiye tabi kurum kazancının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi

üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ve kanundaki sırasıyla kurum kazancından indirilebilecektir. KVK m. 10'da yer alan Ar-Ge indirimi, sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar kurum kazancının yetersiz olması halinde sonraki yıllara devredilir. Vergiye tabi kurum kazancının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilerek indirim konusu yapılan unsurlar şunlardır:

- Ar-Ge ve tasarım indirimi,
- Sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar,
- Girişim sermayesi fonu,
- Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler,
- Sermaye artırımında indirim

Kurumlar ayrıca, ticari faaliyetlerden doğan zararların KVK m. 9'da belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda, 5 yılı geçmemek üzere sonraki dönemlerde doğan kazançlardan indirebilmektedirler.

Kurumlar Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

Kurumlar vergisinde muafiyet ve istisnalar kurumlar açısından, ilgili kurumun kamu yararı kriteri esas alınarak kategorize edilmiş ve bu kurumların taşıdığı özellikler nedeniyle bazı sosyo-politik ve iktisadi özellikler muafiyetlerin kapsamını oluştururken, bu kurumların kazancına ilişkin özelliklerle vergi dışı bırakılması istisna hüküm ve esaslarını oluşturmuştur.

Kurumlar Vergisinde Muafiyet

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar KVK m.4 de düzenlenmiştir. Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar şunlardır:

- Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen kuruluşlar,
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen kuruluşlar,
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar,
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırılar,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler,
- Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları,
- Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları,
- Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askeri fabrika ve atölyeler,
- İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmeler,
- Köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen işletmeler,

- Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler,
- Kooperatifler,
- Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler,
- Bölgesel yönetim merkezleri.

Kurumlar Vergisinde İstisnalar

Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kazançların bir bölümü, belirli koşullar ve sınırlar dikkate alınarak kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Diğer taraftan KVK m.35'e göre, diğer kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler kurumlar vergisi bakımından geçersizdir. Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler ancak KVK, GVK ve VUK'a hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar KVK m.5'de düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu istisnalardan bazıları şunlardır:

- İştirak kazançları istisnası
- Emisyon primi kazancı istisnası
- Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası
- Yurt dışı şube kazançları istisnası
- Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna
- Sınai mülkiyet haklarında istisna
- Serbest bölge kazanç istisnası

Kurumlar vergisi kanununda yer alan diğer istisnalar ise ders kitabının 129. sayfasında belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisinin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

Kurumlar vergisi, kurum kazançlarının mükellefler veya vergi sorumluları tarafından kurumlar vergisi beyanı üzerine tarh edilir. Kurumlar vergisine göre hesap dönemleri, birer yıllık süreleri kapsayan zaman dilimleridir ve kurum kazançları da bu ilgili bir yıllık süreyi esas kabul edilerek tarh edilir. Kurumlar vergisinde, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, özel beyanname ve muhtasar beyanname olmak üzere üç tip beyanname düzenlenmiştir.

Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Kurumlar vergisi beyannamesi, mükelleflerin elde ettikleri kazançları bildirmek üzere kullanmış olduğu beyannamedir. Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi

olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir (KVK m. 25/4).

Kurumlar vergisi mükellefi kurumlar yıllık beyannamelerini, KVK m. 25/5 hükmüne göre hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın son günü akşamına kadar verilir.

Kurumlar Vergisi Oranı

Kurumlar vergisi oranı %20'dir. Ancak KVK geçici 13. madde uyarınca %20 olan kurumlar vergisi oranı; 2021 yılı kurum kazançları için %25, 2022 yılı kurum kazançları için ise %23 oranında uygulanacaktır.

İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisine tabi tutulur.

Hesaplanan Kurumlar Vergisinin Bulunması

KVK hükümlerine göre tespit edilen matraha kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla hesaplanan kurumlar vergisi bulunur.

Ödenecek Kurumlar Vergisinin Bulunması

Hesaplanan kurumlar vergisinden dönem içinde ödenmiş olan geçici vergiler, stopaj yoluyla ödenen vergiler ve yabancı ülkelerde ödenmiş olan vergiler mahsup edildikten sonra ödenecek kurumlar vergisi bulunur.

Geçici Vergi

Kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere kurumlar vergisi oranında geçici vergi öderler. Dar mükelleflerin geçici vergi mükellefiyetleri zirai ve ticari kazançlarıyla sınırlıdır (KVK m.32).

Geçici vergi dönemleri normal hesap dönemi uygulayan kurumlarda takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Üçer aylık kurum kazancı üzerinden hesaplanan geçici vergiler, üç aylık dönemi izleyen ayın 17. akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilir, ödenecektir.

Stopaj Yoluyla Ödenmiş Vergiler

KVK hükümlerine göre tespit edilmiş kurum kazancı üzerinden dönem içinde stopaj yoluyla ödenmiş olan vergiler hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Yurt Dışında Ödenmiş Vergiler

Tam mükellef kurumların yurt dışında elde ettiği ve elde edilen ülkede vergilendirilmiş kurum kazançları için yurt dışında ödenmiş vergiler hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Özel Beyanname (Münferit Beyanname)

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların elde ettikleri bazı kazançları için verdikleri beyanname türüdür. Dar mükellef kurumların kazançlarının sadece GVK'da belirtilen diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira,

işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) meydana gelmesi durumunda özel beyanname vermeleri yükümlülüğü getirilmiştir (KVK m. 26/1). Özel beyanname, dar mükellef tarafından veya adına hareket eden tarafından kazancın elde edilmesinden itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilir.

Muhtasar Beyanname

Gelir ve kurumlar vergisinde vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanların, yaptıkları ödemelerden hesapladıkları vergileri gösterdikleri beyanname türüne *muhtasar beyanname* denir.

Kurumların muhtasar beyanname verme yükümlülüğü “kurumlar vergisi mükelleflerinden yapılan kesintiler” ve “gelir vergisi mükelleflerinden yapılan kesintiler” olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

Dar mükelleflerin vergi kesintisi yapılacak kazançlarından bazıları ders kitabının 132. sayfasında listelenmiştir.

Vergi kesintisine tabi olan kazançların vergilendirme dönemi takvim ayının bir aylık dönemidir. Vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlar, vergilendirme dönemini izleyen, başka bir ifadeyle kesintinin yapıldığı ayı izleyen ayın 26. günü akşamına kadar yapmış oldukları bu kesintileri ödeme ya da tahakkukun yapıldığı yerin vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirirler ve öderler.

Kurumlar Vergisinin Tarhi

Kurumlar vergisi, bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir. Tarh işlemi ders kitabının 132. sayfasında belirtilen kişiler adına yapılabilir (tarhiyatın muhatabı).

Kurumlar Vergisinin Ödenmesi

Kurumlar vergisi, yıllık beyanname ile bildirilmişse beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir. Muhtasar beyanname vermekle yükümlü olan vergi sorumluları ise yapmış oldukları ödemelerde kestikleri vergileri beyannamelerini verdikleri ayın 26. günü akşamına kadar ödemekle yükümlüdürler.

Tasfiye, Birleşme, Bölünme, Devir ve Tür Değişirme

Kurumlar ekonomik ve hukuki bir takım nedenlerle kimi zaman varlıklarını sona erdirirken kimi zaman bir başka şirketle birleşirler ya da bir başka şirketin bünyesine katılırlar. Kurumların aldıkları bu kararlar da kurumlar vergisi açısından özelliklidir.

Tasfiye

Tüzel kişiliğe sahip bir kurumun tüzel kişiliğinin sona ermesi durumunda kurumun malvarlığının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödemesi ve olumlu bir bakiye varsa bunun tasfiye payı hükümlerince pay sahiplerine dağıtılması ve şirketin

kaydının sicilden silinmesi işlemlerinin tümüne *tasfiye* denmektedir.

Tasfiye Dönemi

Tasfiye haline giren kurumlarda vergilendirme tasfiye dönemi esas alınarak yapılmaktadır. Kurumların tasfiye işlemine başlaması ile tasfiyeye başladığı tarihten dönem sonuna kadar olan süre, bunun yanında izleyen her takvim yılı ve tasfiyenin döneminin sona erdiği yıl ayrı birer tasfiye dönemi sayılır (KVK m. 17/1-a).

Tasfiye Kârı

Tasfiye dönemlerinde de kazanç genel esaslara göre tespit edilir. Bilanço esasına göre defter tutan kurumlarda tasfiye kârı, tasfiye dönemi sonundaki servet değeri ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır. Tasfiye döneminde ortaklar veya kurum sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile vergiden istisna olan kazanç ve iratlar tasfiye dönemi başındaki servet değerine eklenir. Bu süreçte ortaklar veya kurum sahiplerine yapılan ödemeler ise tasfiye dönemi sonundaki servet değerine eklenir (KVK m. 17/4). Tespit edilen kazanç üzerinden genel esaslara göre vergi hesaplanır ve ödenir.

Tasfiye Kârının Beyanı

Tasfiye süreci aynı takvim yılı içinde tamamlanmış ise, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekir. Tasfiyenin bir takvim yılını aşması durumunda, her tasfiye dönemine ait kâr ayrı vergilendirilmekte ve bu dönemlere ilişkin beyannameler kurumlar vergisi beyannamesinin normal verilme süresi içinde bağlı olunan vergi dairesine verilir. Tahakkuk eden vergiler de KVK m. 21/1. hükmüne göre beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar ödemesi yapılır.

Birleşme

Birleşme, bir veya birkaç kurumun kendi hukuki varlıklarını sona erdirerek yeni bir kurum oluşturmaları, diğer bir ifadeyle tek bir hukuki varlık haline gelmeleridir. Birleşme işlemi sonrası, tasfiye işlemine tabi tutulacak infisah eden kurumlar, diğer kurumlarla birleşmeyi ve pazar paylarını artırarak rekabeti sona erdirmeyi amaçladıkları için, tasfiye kârı yerine, birleşmeyle ortaya çıkacak kâr esasına dayalı bir matrah ve vergilendirme esasına göre değerlendirilmektedirler.

Birleşme birden fazla yıl sürmüştse, tasfiyede olduğu gibi her bir birleşme dönemi (sonuncu dönem hariç) sonunu takip eden dördüncü ayda kurumlar vergisi beyannamesi verilir ve aynı ayın sonuna kadar ödenir.

Devir, Bölünme ve Tür Değiştirme

KVK m. 19/1'e göre, kanunda belirtilen şartları taşıyan birleşmeler "devir" niteliğindedir.

KVK m. 19/1 hükmünde hangi şartlarda yapılan birleşmelerin "devir" sayılacağı şöyle belirtilmiştir:

- Birleşmeye taraf olan kurumların (devredilen -infisah kurum- ve birleşilen) her ikisi de tam mükellef olması,
- Devredilen kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi gerekir.

Birleşilen kurum, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesihi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder.

Tam bölünme işleminde, KVK m. 20/2'de belirtilen koşullara uyulması durumunda, münfesihi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilip, doğrudan doğruya bölünmeden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi KVK uygulamasında *kısmi bölünme* olarak tanımlanır (KVK m. 19/3-b).

Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi de KVK m. 19/3-c hükmüne göre *hisse değişimidir*.

Kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinde, kurumlar vergisi açısından, ortaya çıkan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar (KVK m. 20/3).

Giriş

Çağdaş bir genel tüketim vergisi olan katma değer vergisi (KDV), günümüzde başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere dünyanın birçok ülkesinde uygulanmaktadır.

Katma değer vergisi ilk olarak Alman sanayici Von Siemens tarafından önerilmiştir. İlk olarak 1935 yılında Arjantin’de ve 1948 yılında Fransa’da imalatçıların, imal ettikleri ürünlerin değeri ile satış bedeli arasındaki fark üzerinden ödedikleri bir vergi olarak uygulanmıştır.

Ülkemizde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girdiği 1 Ocak 1985 tarihinden bu yana katma değer vergisi uygulanmaktadır.

Günümüzde önemli bir gelir kaynağı olarak 168 ülkede uygulanmaktadır. 36 OECD ülkesinden 35’inde katma değer vergisi uygulanmakta sadece Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulanmamaktadır.

Katma Değer Vergisinin Tanımı, Özellikleri ve Türleri

Genel tüketim vergileri eğer üretimden tüketime kadar geçen her ekonomik işlem aşamasında alınırlarsa *yayıllı muamele vergileri*, eğer üretimden tüketime kadar geçen süreçte tek bir üretim veya dağıtım aşamasında alınırlarsa *toplu muamele vergileri* adını alırlar.

Katma değer vergisi üretimden tüketime kadar her aşamada malların ve hizmetlerin satışından belirli oranda alınan bir yayıllı muamele vergisidir.

Katma değer vergisinin özelliklerini maddeler hâlinde şöyle özetleyebiliriz:

- Üretimden tüketime kadar her aşamada alınır.
- Üretimden tüketime kadar her aşamada yaratılan katma değerden alınır.
- Satın alınan malın maliyetlerinin bir unsuru değildir.
- Üretici ve satıcılar ödedikleri verginin tamamını nihai tüketicilere yansıtırlar.
- Vergi indirimi esasına dayanır.

Matrahın tespit şekline göre dört farklı KDV tipi uygulanmaktadır:

- **Gayri Safi Hasıla Tipi KDV modelinde**, satışlarda tahsil edilen KDV’den yatırım malları alışlarında ödenen KDV’nin indirilmesine izin verilmez. Yatırım malları dışındaki ilk madde, ara malı veya hizmet alışlarında ödenen KDV indirilebilir.
- **Gelir Tipi KDV modelinde**, üretimden tüketime kadar her aşamada yaratılan katma değerden yatırım mallarının amortisman payı çıkartıldıktan sonra kalan net katma değer vergilendirilir. Verginin matrahı toplam üretim faktörlerinin (ücret, faiz, rant ve kâr) gelir paylarıdır. Bu KDV tipinde yatırım malları alışlarında yüklenilen

KDV yatırım malının satın alındığı yıl değil, amortisman süresi içinde indirilir.

- **Tüketim Tipi KDV modelinde**, satışlarda tahsil edilen KDV’den yatırım malları alışlarında ödenen KDV’nin tamamının bir defada indirilmesi söz konusudur. Yatırım malları vergiden tamamen istisna edilir. Verginin matrahını tüketim harcamaları oluşturur.
- **Ücret Tipi KDV modelinde**, verginin matrahı üretimin içindeki emeğin payından yani ücret ödemelerinden oluşmaktadır.

Ülkemizde Avrupa Birliği ile de uyumlu olarak *tüketim tipi vergi indirimi modeli* uygulanmaktadır.

Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

Verginin Konusu

Katma değer vergisinin konusunu Türkiye’de yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları oluşturmaktadır (KDVK m.1). Bir işlemin katma değer vergisine tabi olması için;

- İşlemin Türkiye’de yapılmış olması
- Yapılan işlemin mal teslimi ve hizmet ifası olması

gerekmektedir. İşlemin Türkiye’de yapılmış olması şunları ifade eder:

- Malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını,
- Hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını

Malı Türkiye’de teslim eden kişi yabancı uyruklu olsa da vergileme yapılır. Ayrıca bir Türk vatandaşı Türkiye dışında bir mal teslim ederse bu işlem vergilendirilmez.

Katma Değer Vergisine Tabi İşlemler

Katma değer vergisinin kapsamına giren işlemler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde üç ana grupta sınıflandırılmıştır. Bunlar;

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerdir.

Vergiyi Doğuran Olay

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 10. maddesinde her duruma göre ayrı ayrı sayılarak belirtilmiştir (ders kitabının 149-150. sayfalarında listelenmiştir).

Genel kural olarak katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin ifası, yani yapılmasıdır. Mal teslim edildikten veya hizmet yapıldıktan sonra bedeli tahsil edilmese bile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması alışlagelmiş olan hâllerde her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

Teslim ve Teslim Sayılan Haller

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf (mülkiyet) hakkının malın sahibi veya onun adına hareket edenler tarafından, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak ifade edilmiştir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere bırakılması da teslim hükmündedir.

Bir malın tasarruf yani mülkiyet hakkı devredilmez ise teslim gerçekleşmiş sayılmaz.

Trampa yani mal değişimi iki ayrı teslim hükmündedir. Trampada bir mal veya hakkın bedelini diğer bir mal ya da hak oluşturmaktadır. Bir malın hizmetle değişimi trampa olarak kabul edilemez.

Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, bağış gibi adlarla verilmesi teslim olarak kabul edilmektedir (KDVK, m. 3)

Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller

KDVK'nun 4. maddesinde hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmıştır. Hizmet, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması hâlinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler (KDVK m. 4).

Verginin Mükellefi, Vergi Sorumlusu ve Tevkifat

Verginin Mükellefi

Katma değer vergisinin yapısı nedeniyle teorik olarak *kanuni mükellef* ve *iktisadi veya fiili mükellef* olmak üzere iki tür mükellef ortaya çıkmaktadır.

Kanuni mükellefiyet türü, kanundan kaynaklanmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre nihai tüketiciye malı satan veya hizmeti ifa eden kişi kanuni mükelleftir. Kanuni mükellef nihai tüketiciden mal veya hizmet bedeliyle birlikte katma değer vergisini tahsil eder, mal veya hizmet alımlarında yüklediği katma değer vergisini indirdikten sonra kalan vergiyi vergi dairesine öder.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde verginin mükellefleri sayılmıştır. Buna göre verginin kanuni mükellefi;

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- Müzayede yerlerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar,

- PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- Her türlü şans ve talih oyunlarını düzenleyenler,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi hallerinde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen gayrimenkul sermaye iradı kapsamındaki mal ve hakları kiraya verenler,
- İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

Verginin Sorumlusu ve Tevkifat

Katma değer vergisinde vergi sorumluluğu vergi alacağını güvence altına almak için vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulmasıdır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. KDV tevkifatı isteğe bağlı değil, zorunlu bir uygulamadır. Bu durumda alıcı mal veya hizmet bedelini satıcıya öderken katma değer vergisini vergi sorumlusu sıfatıyla kesip, vergi dairesine kendisi ödemek zorundadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre vergi sorumluluğu aşağıdaki hallerde söz konusu olur:

- Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması,
- Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti,
- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,
- Hazine ve Maliye Bakanlığınca gerekli görülen diğer haller.

KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar (alıcılar) tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir. “Tam tevkifat” işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesidir. “Kısmi tevkifat” ise hesaplanan verginin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

Verginin Matrahı, Oranı ve İndirim

Verginin hesaplanabilmesi için öncelikle vergi matrahının yani vergilendirmeye esas alınan ekonomik değer veya ölçülerin tespit edilmesi gerekir. Vergi matrahı parasal değer şeklinde tespit edilirse ad valorem (değer esası)

matrah, fiziki ölçüler esas alınarak tespit edilirse de spesifik matrah söz konusu olur.

Verginin Matrahı

Katma değer vergisi ad valorem (değer esaslı) bir vergi olduğu için verginin matrahını verginin konusuna giren işlemlerin parasal değeri oluşturmaktadır. Teslim ve hizmet işlemlerinde KDV matrahı, bu işlemlerin karşılığını oluşturan bedeldir (KDV m. 20). Bedel, malı teslim alan, kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığı alınan veya borçlanılan para, mal ve para ile temsil edilen menfaat, hizmet ve değerler toplamından oluşur (KDV m. 20/2).

Belli bir tarife göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hâllerde tarife ve bilet bedeli katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez (KDV m. 20/4).

Dar mükellefler tarafından yapılan uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrahı, kişi ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsalleri dikkate alarak Hazine ve Maliye Bakanlığı belirler (KDV m. 22).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde bazı özel durumlara ait matrah şekilleri de düzenlenmiş ve Hazine ve Maliye Bakanlığı özel matrah şekilleri belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Matraha Dahil Unsurlar

Katma değer vergisinin matrahının belirlenmesinde hangi unsurların matraha dahil olduğu önem taşımaktadır. Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri; ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar; vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler matraha dahil olduğu için satış bedeline eklenmelidir (KDV m.24).

Matraha Dahil Olmayan Unsurlar

Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri belgelerde gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki satış iskontoları ile hesaplanan KDV, vergi matrahına dahil edilmez (KDV m.25). İskonto ticari teamülleri aşıyorsa aşan kısım matraha dahil edilir. İskontonun matrahtan indirilebilmesi için düzenlenen fatura ve benzeri belgede iskonto tutarının ayrıca gösterilmesi gerekir. Ayrıca 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesinde Özel İletişim Vergisi'nin katma değer vergisinin matrahına dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Verginin Oranı

Ülkemizde katma değer vergisi oranı kanunen vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir (KDV m.28).

Cumhurbaşkanının KDV oranını belirleme yetkisi 9 Temmuz 2018 tarihinden önce Bakanlar Kuruluna aitti. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanmış ve 3 farklı oran belirlemiştir: Genel oran %18'dir, indirimli oranlar ise %1 ve %8'dir. I sayılı listede %1 oran uygulanacak mal ve hizmetler, II sayılı listede ise %8 oran uygulanacak mal ve hizmetler listelenmiştir. Bir mal veya hizmete indirimli oranın uygulanabilmesi için o mal veya hizmetin mutlaka I ve II sayılı listede yer alması gerekmektedir. Bu listelerde yer almayan mal ve hizmetlere ise genel oran %18 uygulanır.

Verginin Hesaplanması

Perakende mal satışı yapanlar ile hizmet ifa edenlerin mal satışları ile hizmet ifalarına ait liste, etiket, fatura ve benzeri belgelerde fiyatları, KDV dahil ve tek tutar olarak göstermeleri gerekmektedir.

Örnek: KDV dahil bedeli 15.000 TL olan bir malın (% 18) oranında KDV'sinin fiyata dahil olması durumunda KDV tutarı;

$$KDV = Vergili\ Bedel \times Vergi\ Oranı / 100 + Vergi\ Oranı$$

$15.000 \times 18 / 100 + 18 = 2.288,13$ TL olarak hesaplanır.

Vergi İndirimi

Katma değer vergisinde tarh edilecek vergiyi bulmak için vergi indirimi yöntemi benimsenmiştir. Katma değer vergisinin yapısı gereği vergi yükünün iktisadi mükellef olan nihai tüketici üzerinde kalması gerektiğinden, kanuni mükellef mal veya hizmetin üretimi veya alımı sırasında yüklediği KDV'yi indirir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde vergi indirimi müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre, mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden,

- Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini,
- İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini,
- Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenler, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini

indirebilirler. İndirim hakkından yararlanabilmek için işletmeye alınmış malın satılması gerekmez.

Kanuni mükellef olan satıcıların satışlarda tahsil ettiği KDV'ye *Hesaplanan KDV*, alışlarda ödediği KDV'ye ise *İndirilecek KDV* denir. Mükellefler aylık veya üçer aylık dönemlerde KDV beyannamelerini vermeden önce ilgili döneme ait hesaplanan KDV toplamı ile indirilecek KDV toplamını karşılaştırırlar. Eğer hesaplanan KDV toplamı indirilecek KDV toplamından büyük ise aradaki fark devlete *Ödenecek KDV* adı altında ödenir.

Hesaplanan KDV toplamı indirilecek KDV toplamından küçük ise aradaki fark mükellefe iade edilmez, bir sonraki döneme devreder. Buna *Devreden KDV* denir.

İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

Mükellefin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesine izin verilmeyen katma değer vergileri KDVK'nun 30. maddesinde sayılmıştır. Bunlar;

- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet belgelerinde gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV,
- İşletmelere ait binek otomobillerinin alışı belgelerinde gösterilen KDV (Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç),
- Zayi olan mallara ait KDV (Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç),
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV,
- Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV.

Katma değer vergisine tabi olmayan veya istisna edilmiş bir mal veya hizmetin satışından katma değer vergisi alınmadığı için bu mal veya hizmetlerin alışlarında yüklenilen katma değer vergisi de indirilemez.

Deprem, sel felaketi ve Hazine ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlara ait katma değer vergisi indirilebilir.

Verginin İstisnaları

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergi istisnaları 11-17. maddeler arasında düzenlenmiştir. Bu istisnalar; istisnaya tabi malın teslimi veya hizmetin yerine getirilmesi için sağlanan mal ve hizmetler için yüklenilen katma değer vergilerinin indirimine konu olup olmamasına göre tam istisna ve kısmi istisna olarak ikiye ayrılır;

- Tam istisnada**, mal ve hizmet tesliminin yapıldığı son aşama vergi dışı tutulmaktadır.
- Kısmi istisnada**; sadece son aşama vergi dışında tutulmakta, buna karşılık daha önceki aşamalarda alınan vergiler iade edilmemektedir.

Tam istisna kapsamına alınan mal ve hizmetler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11, 13, 14, 15 ve 17/4(s) maddelerinde belirtilmiştir. Bu hükümler doğrultusunda;

- Mal teslimi ve hizmetin yerine getirilmesinde KDV alınmaması,
- Mal ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilememesi,

- Mükellefin vergiye tabi işlemlerinin bulunmaması veya bulunsun bile hesaplanan KDV'nin indirilecek KDV'den az olması durumunda

indirilemeyen verginin iade edilmesi gerekmektedir.

İhracat İstisnası

Uluslararası ticarete mal teslimlerinde, birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin çakışması sonucu oluşan çifte vergilendirmenin önlenmesi için *varış* veya *çıkış ilkesi* uygulanmaktadır.

Varış ilkesi (destination principle), sınır ötesine geçen malların sadece tüketildikleri ülkede vergilendirilmesidir. Bu ilke uygulamasıyla, ihraç edilen mallar üretildikleri ülkede vergiden istisna edilerek vergilendirilmez ve bunlar üzerindeki daha önce yüklenilmiş vergi iade edilir. Malı ithal eden ülkede ise ithal mallar yerli mallara uygulanan vergi oranı kadar vergilendirilir.

Çıkış ilkesinde (origin principle) mallar üretildikleri ülkede vergilendirilir. Mallar ihracatçı ülkede vergilendirildiği için ithalat yapan ülkede vergi alınmaz. AB'nde çıkış ülkesinde vergilendirme sisteminin uygulanması önerilmekte, ancak bu ilkenin uygulanmasına yönelik sorunlar nedeniyle ertelenmektedir. Türkiye'de de varış ilkesi benimsenmiştir.

Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen katma değer vergisi iade olunur (KDVK m. 11-b).

İthalat İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16. maddesine göre;

- Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167. maddesi (5-(a) bendi ile 7 numaralı fıkrası hariç), geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali,
- Gümrük Kanunu'ndaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar

katma değer vergisinden istisnadır.

Bunlar dışında;

- Transit taşımacılık istisnası
- Diplomatik istisna,
- Araç istisnası,
- Kıymetli maden, petrol araması, yatırım, liman ve hava meydanı inşaat istisnası
- Ulusal güvenlik harcamaları istisnaları,
- Ürün senetleri istisnaları,
- T. Kızılay Derneğine yapılan teslimlerde istisna,
- Yabancı uyruklu kişilere verilen sağlık hizmetleri istisnası,

- Dar mükelleflere konut ve işyeri teslimi istisnası,
- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin inşasına ilişkin istisna,
- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan tesislerin inşasına ilişkin istisna,
- Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makina ve teçhizat teslimlerinde istisna,
- Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar,
- Sosyal amaç taşıyan istisnalar,
- Askerî amaç taşıyan istisnalar,

ve diğer (ders kitabının 165. sayfasında listelenmiştir) istisnalar söz konusudur.

Vergilendirme Usulü, Dönemi, Beyan, Tarh ve Ödeme

KDV'nin vergilendirilmesinde kanunda aksine hüküm olmadıkça "gerçek usul" uygulanır. Bunun dışında "hasılat esaslı vergilendirme" usulü de vardır. Hasılat esaslı vergilendirmeden ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ve meslekî kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar yaralanabilir (KDV m. 38).

Gerçek Usulde Vergilendirme Usulü

KDV'nin 37. maddesine göre Kanun'da aksine hüküm bulunmadıkça mükellefler gerçek usulde vergilendirilirler. Gerçek usulde vergilendirmede mükellefler;

- Önce hesaplanan KDV'yi tespit ederler.
- İkinci olarak indirilecek KDV'yi tespit ederler.
- Son olarak hesaplanan KDV toplamından indirilecek KDV tutarını indirirler, eğer fazla var ise KDV beyannamesi vererek devlete öderler.

Vergilendirme Dönemi

Katma değer vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayrisafi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir (KDV m. 39/1). Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak vergilendirme dönemini birer aylık dönemler olarak belirlemiştir.

Verginin Beyanı

Katma değer vergisi, KDV'nde aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Kanun'un 9. maddesinde belirtilen hallerde beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır. Katma değer vergisi mükellefi olmakla birlikte bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemi bulunmayan kimseler de beyanname vermek zorundadırlar.

Beyanname Çeşitleri

Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak beş tür beyanname belirlemiştir. Bu beyannameler şunlardır:

- Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerce verilmek üzere 1 no.lu KDV beyannamesi
- Vergi sorumluları tarafından verilmek üzere 2 no.lu KDV beyannamesi
- Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükelleflerince verilmek üzere 3 no.lu KDV beyannamesi
- Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulüne Tabi Mükelleflerce verilmek üzere 4 no.lu KDV beyannamesi
- İcra daireleri, mahkeme satış memurlukları ve gerçek usulde KDV mükellefiyeti olmayanlar tarafından müzayede mahallinde yapılan satışlarda verilmek üzere 5 no.lu KDV beyannamesi

Beyanname Verme Zamanı

KDV'nin 41. maddesine göre, mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar katma değer vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler. Ancak Kanun'da takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar olan beyanname verme tarihi, 29 Mart 2019 tarih ve 115 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren yeni bir belirleme yapılmaya kadar **takip eden ayın 26. günü akşamına kadar** olmak üzere yeniden belirlenmiştir.

Verginin Tarhı

KDV'nin 43. maddesinde verginin tarh yerinin mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesi olduğu hükme bağlanmıştır. Mükellefin, ayrı ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa, katma değer vergisi, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarh olunur. Örneğin; bir Anonim Şirketin merkezi İstanbul Beyoğlu Vergi Dairesinin faaliyet bölgesindedir. Şirketin fabrikası Yalova'dadır. KDV mükellefiyetini doğuran işlemler Yalova'daki fabrikada yapılmaktadır. Bu durumda da şirketin KDV'si Beyoğlu Vergi Dairesince tarh olunur.

Verginin Ödenmesi

Verginin ödeme zamanı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 46. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler vergiyi, beyanname verdikleri ayın 26. günü akşamına kadar öder.
- İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir.
- Gümrük vergisine tabi olmayan ithalatta ve dar mükellefler tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait vergi, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.

Giriş

Vergiler, konusuna göre *gelir üzerinden*, *harcamalar üzerinden* ve *servet üzerinden* alınan vergiler olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır. Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ile kurumlar vergisidir. Servet üzerinden alınan vergiler ise veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisidir.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler ise literatürde muamele vergileri, gider vergileri, tüketim vergileri gibi isimlerle de adlandırılmaktadır. Yaygın kullanımı dikkate alınırsa tüketim vergileri *genel tüketim vergisi* ve *özel tüketim vergisi* olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi

Türkiye’de 1985 yılında uygulanmasına başlanan katma değer vergisine ilave olarak, özel tüketim vergisi uygulanmasına geçilmesinin birtakım nedenleri vardır. Bu nedenler; ekonomik ve mali nedenler, Avrupa Birliği mevzuatına uyum ve dağınık bir görünüm sergileyen dolaylı vergi sisteminin sadeleştirilmesidir. Ekonomik ve mali neden olarak, Türkiye’nin içinde bulunduğu gümrük birliği süreci ve yaşanacak gelir kaybının özel tüketim vergisi ile telafi edilmesi gösterilmiştir.

Özel tüketim vergisine konu mallar genellikle lüks mallar, alışkanlık verici ürünler, sürümü yüksek olan bazı ilk maddelerden (petrol ürünleri gibi) ve motorlu taşıtlardan oluşmaktadır. ÖTV tek aşamalı bir tüketim vergisi olup, üretim-tüketim zincirinin üretim, ithalat, ilk iktisap veya müzayede yoluyla satışında bir defaya mahsus olarak alınacağı kanunda açıkça belirtilmiştir.

ÖTV’nin dolaylı vergi gelirleri içindeki payı yaklaşık %30 civarındadır ve bu rakam genel bütçe gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na göre tahsil edilen Özel Tüketim Vergisi özel tüketim vergilerinden sadece birisidir.

Verginin Konusu

ÖTV’nin konusunu belirli bir iktisadi süreç (üretim, ithalat, ilk iktisap) içinde bulunan, bu Kanun’a ekli dört listede (I, II, III, IV) sayılan mallar oluşturmaktadır. Hangi aşamada olursa olsun listelerde sayılmayan mallar ile listelerde sayılmakla birlikte belirtilen aşamada bulunmayan mallar üzerinden ÖTV alınmaz.

Kanuna ekli I sayılı liste iki cetvelden oluşmaktadır. A cetvelinde benzin, gaz oil, fuel oil, doğal gaz gibi petrol ürünleri yer alırken, B cetvelinde benzol, toluol, petrol eterleri, solvent, etil benzen gibi petrol türevi ürünler yer almaktadır.

Kanuna ekli II sayılı listede binek otomobili, minibüs, kamyon, kamyonet, motosiklet, golf arabası gibi yük ve yolcu taşımaya yarayan motorlu kara taşıtları, uçak, helikopter vb. gibi motorlu hava taşıtları ile gemi, yat, kotra gibi motorlu deniz taşıtları yer almaktadır.

Kanun’a ekli III sayılı liste iki cetvelden oluşmaktadır. A cetvelinde meyve suları, maden suyu, gazoz, şarap, votka gibi alkollü ve alkolsüz içecekler, B cetvelinde ise sigara, sigarillo, puro gibi tütün ve tütün ürünleri yer almaktadır.

Kanun’a ekli IV sayılı listede ise beyaz eşyalar, elektronik eşyalar, poşetlenerek satılan gazete ve periyodik yayınlar, kıymetli maddelerden yapılmış eşyalar (mercan, sedef, fildişi, kristal eşya gibi), silahlar, havyar, parfümler, güzellik ve makyaj ürünleri, kürkler gibi lüks tüketime girecek bazı mallar yer almaktadır.

Vergiye Doğuran Olay

ÖTVK’ya göre vergiyi doğuran olay; malın teslimi, ithali veya ilk iktisabı olarak belirlenmiştir.

Buna göre;

- I, III ve IV Sayılı Listelerde yer alan malların teslimi veya ithali,
- II Sayılı Listede yer alan motorlu taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı veya ithali, tescile tabi olmayanların teslimi veya ithali,
- I, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı vergiyi doğuran olay olarak belirlenmiştir.

Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesini ifade eder.

İthalat, vergi konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girişini ifade eder.

Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

Kanun’a ekli listelerde yer alan mallar için vergi mükellefi ayrı ayrı belirlenmiştir. Buna göre I, III, IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar için verginin mükellefi bu malları imal, inşa ve ithal edenler ile müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

Verginin Matrahı ve Oranı

Özel tüketim vergisi, bu Kanun’a ekli listelerde yazılı malların karşılıklarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınır (ÖTVK md.11/1) ve Kanun’da belirtilen yetki çerçevesinde değişiklik yapmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir (ÖTVK md.11/2).

I sayılı listede yer alan mallar için spesifik matrah ve vergi belirlenmiştir.

II, III ve IV sayılı listelerde yer alan mallar için vergi advalorem esasa göre belirlenmiş olup, bu listelerde sayılan mallar için ÖTV matrahı KDV matrahını oluşturan unsurlardan meydana gelmektedir. Yani matrah mal teslimlerinde bu işlemlerin karşılığını oluşturan bedeldir. III sayılı listenin B Cetvelinde yer alan tütün ürünlerinde matrahın tespiti özel usullere bağlanmıştır.

Verginin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur. Bu vergi, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir. Vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir (ÖTVK md.14/1).

ÖTV’de vergilendirme dönemi listelerde yer alan mal grupları itibarıyla farklı şekilde belirlenmiştir:

- I sayılı listelerde yer alan petrol ürünleri için; her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem olmak üzere yılda 24 vergilendirme dönemi mevcuttur. Beyanname vergilendirme dönemini takip eden 10 gün içinde verilmeli ve vergi aynı süre içinde ödenmek durumundadır.
- II sayılı listelerdeki mallar için vergilendirme dönemi kayıt ve tescile tabi olanlar ve olmayanlar için ayrı belirlenmiştir. Kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu araçlar için takvim yılının her ayı olup, beyanname takip eden ayın 15. günü akşamına kadar verilebilir ve aynı sürede ödenir. Kayıt ve tescile tabi olan motorlu araçlara ait ÖTV’nin araçların ilk iktisabından önce ödenmiş olması gerekir.
- III ve IV sayılı listelerde yer alan mallar için vergilendirme dönemi birer aylık dönemlerdir. Beyanname takip eden ayın 15. günü akşamına kadar verilebilir ve aynı süre içinde ödenir

İstisna ve Muafiyetler

ÖTVK’da ekonomik, mali ve sosyal bir takım amaçlar doğrultusunda istisna ve muafiyet uygulamasına yer verilmiştir. Aşağıda ÖTVK’da yer alan istisna ve muafiyet uygulamaları sıralanmıştır:

- İhracat istisnası,
- Diplomatik istisna,
- Petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde malların teslimi istisnası,
- Kamu kurumlarına bedelsiz teslim istisnası,
- Engellilere taşıt istisnası,
- Askerî ve güvenlik amaçlı teslim istisnası,
- İthalat istisnası,

Gümrük Vergisi

Gümrük vergisi, mal ve eşyaların bir ülkenin sınırlarından geçişi esnasında alınan vergidir. Esasında mal ve eşyaların ülke sınırından geçişi esnasında alınan tek vergi gümrük vergisi değildir, eş etkili vergiler de mevcuttur. Bu verginin yanında ithalde alınan KDV, ithalde alınan ÖTV ile 1982 Anayasası’nın 167. maddesine göre Cumhurbaşkanına tanınan yetkiye istinaden getirilen ek mali yükümlülükler bu niteliktedir.

Ülkemizde gümrük mevzuatı 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve bunun alt mevzuatı ile düzenlenmiştir. Gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler Gümrük Kanunu ile düzenlenmiştir.

Verginin Konusu

Gümrük vergisinin konusunu, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesine giren ve Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan eşya oluşturmaktadır.

Vergiye Doğuran Olay

Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan eşyanın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesine girmesidir. Türkiye Cumhuriyeti kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesini oluşturur.

Verginin Mükellefi (Yükümlüsü)

Gümrük Kanunu’nda mükellef yerine yükümlü tabiri kullanılmıştır. Gümrük vergisinin mükellefi, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişilerdir.

Verginin Matrahı (Gümrük Kıymeti) ve Tarifesi

Verginin Matrahı (Gümrük Kıymeti) ve Tarifesi Gümrük vergisi İstatistik Pozisyonlarına Bölünmüş Türk Gümrük Tarife Cetveline göre belirlenir. Her biri farklı eşya grubunu oluşturan ve 99 fasıldan oluşan cetvelde eşyanın tanımı, pozisyon numarası (G.T.İ.P.-Gümrük Tarifesi İstatistik Pozisyonu), ölçü birimi ve vergi oranı yer alır.

Gümrük Vergisinin Beyanı, Tahakkuku ve Ödenmesi

Gümrük vergisi, genellikle yükümlünün yazılı veya sözlü beyanı üzerine gümrük idaresi tarafından vergi dairesi sıfatıyla tarh olunur. Yazılı beyan kural olarak gümrük giriş beyannamesi aracılığıyla yapılır.

İstisna ve Muafiyetler

İstisna ve muafiyetlere Gümrük Kanunu’nun 167. maddesinde yer verilmiştir. Bu istisna ve muafiyetler ders kitabının 188. sayfasında listelenmiştir.

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV), finansal işlemleri vergilendiren bir vergi olup, 13.07.1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun ikinci kısmında yer alan 28-33. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Gider Vergileri Kanunu 1985 yılında KDVK’nın yürürlüğe girmesinden önce uygulanan genel nitelikli tüketim vergisiydi.

Verginin Konusu ve Mükellefi

Gider Vergileri Kanunu’nun 28. maddesinde BSMV’nin konusu işlemi yapandan hareketle belirlenmiştir. Bu yönüyle BSMV, vergi kanunları içinde verginin konusunu mükelleften hareketle tanımlamada ilk ve tek kanun olma niteliğine sahiptir.

Verginin mükellefi, banka, sigorta şirketleri ve Bankerlerdir.

Vergiye Doğuran Olay

6802 sayılı Kanun'un 28. maddesinde vergiyi doğuran olay, yapılan muamele sonucu her ne şekilde olursa olsun nakden veya hesaben lehe para alınması olarak belirtilmiştir.

Matrah ve Oran

6802 sayılı Kanun'un 31. maddesine göre banka ve sigorta muameleleri vergisinin matrahı lehe alınan parasal tutardır. Kambiyo alım ve satım muamelelerinde ise, kambiyo satışlarının tutarı vergiye matrah olur.

Vergilendirme Dönemi, Tarhı, Beyanı ve Ödenmesi

BSMV'de vergilendirme takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla yapılmaktadır. Vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilen işlemler bir beyanname (hizmet vergisi beyannamesi) ile takip eden ayın 15. günü akşamına kadar beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir.

BSMV'de tarha yetkili daire vergilendirmeye tabi işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesidir.

Muafiyet ve İstisnalar

6802 sayılı Kanun'un 29. maddesinde istisna ve muafiyetler sıralanmıştır. Vergiden istisna edilen işlemlerden bazıları; bankaların kendi şubeleri arası yaptığı işlemler, hisse senedi ve tahvil gelirleri, masraf karşılığı müşteriden alınan paralar, ortaklardan ve iştiraklerden sağlanan karlar, arbitraj işlemleri, konut kredisi faizleridir.

Özel İletişim Vergisi

Özel iletişim vergisi (ÖİV) Türk vergi tarihine 26 Kasım 1999'da kabul edilen "17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremi Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile bir "Dayanışma Vergisi" olarak girmiştir. Daha sonra kabul edilen bir kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesine eklenerek ve bazı değişiklikler yapılarak kalıcı hâle getirilmiştir.

Verginin Konusu, Mükellefi ve Vergiyi Doğuran Olay

Verginin konusunu telekomünikasyon hizmetleri oluşturmaktadır. Verginin mükellefi vergi konusuna giren işlemleri gerçekleştirmek üzere faaliyette bulunan işletmelerdir. Vergiyi doğuran olay, telekomünikasyon hizmetinin ifasıdır.

Matrah ve Oran

Verginin matrahı advalorem esasa göre belirlenmiştir. ÖİV'nin matrahı, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan oluşmaktadır. Her tür elektronik haberleşme hizmetleri % 7,5 oranında özel iletişim vergisine tabidir.

Vergilendirme Dönemi, Tarhı, Beyanı ve Ödenmesi

ÖİV'de vergilendirme takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla yapılmaktadır. Vergilendirme dönemi içinde

gerçekleştirilen işlemler özel iletişim vergisi beyannamesi ile takip eden ayın 15. günü akşamına kadar beyan edilir. Beyanname KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine verilir ve aynı süre içinde ödenir.

Şans Oyunları Vergisi

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 40. maddesi ile düzenlenen şans oyunları vergisi, 14.3.2007 tarihli 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'unda yapılan değişikliklerle bu kanun kapsamına alınmıştır. Tek aşamalı özel tüketim vergisi özelliği gösteren şans oyunları vergisi 5602 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile düzenlenmiştir.

Verginin Konusu, Mükellefi ve Vergiyi Doğuran Olay

Verginin konusu, her türlü şans oyunları faaliyetinden elde edilen hasılattır. Verginin mükellefi, kendisine şans oyunları tertip etme hak ve yetkisi verilmiş kurumlardır. Vergiyi doğuran olay, düzenlenen şans oyunlarına iştirakçinin katılmasıdır.

Matrah ve Oran

Verginin matrahı, şans oyunlarından elde edilen hasılat tutarıdır. Hasılat, iştirakçiden katılma karşılığında alınan bedelden KDV tutarı düşüldükten sonra kalan kısımdır.

Verginin oranı, spor müsabakalarına dayalı müşterek bahislerde %5, at yarışlarında %7 ve diğer şans oyunlarında %10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranları bir katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye ya da tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkili kılınmıştır.

Vergilendirme Dönemi, Tarhı, Beyanı ve Ödenmesi

Vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının birer aylık dönemleridir. Şans oyunları vergisi beyannamesi, mükellef tarafından ilgili vergilendirme dönemlerini izleyen ayın 20. günü mesai bitimine kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilir ve hesaplanan vergi aynı süre içerisinde ödenir. Şans oyunları vergisi, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez.

Damga Vergisi, Değerli Kâğıtlar Vergisi ve Harçlar

Damga vergisi kâğıda dayalı hukuksal bir sonuç elde edilmesi için ispat gücünü veren kamu "izninin" karşılığıdır; Değerli kâğıtlar vergisi "kâğıdın bedeli"dir; Harçlar ise kamunun sunduğu hizmetlere karşılık bu hizmetten yararlananların ödediği parasal değerlerdir.

Damga Vergisi

Damga vergisi, gerçek ya da tüzel kişilerin gerçekleştirdikleri hukuki işlemlerde kullanılan belgelere (kâğıt ya da elektronik veri) ispat gücü kazandırarak hukuki geçerlilik sağlamak amacıyla alınan "resim" niteliğinde bir mali yükümlülüktür. Damga vergisi 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda (DVK) düzenlenmiş olup tahakkuku tahsile bağlı bir vergidir.

Verginin Konusu

Verginin konusunu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar oluşturmaktadır. Kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.

Verginin Mükellefi

Damga Vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir. Resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların Damga Vergisini kişiler öder.

Vergiye Doğuran Olay

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay vergiye konu olan kâğıtların düzenlenmesidir.

Kâğıtların bir nüshadan fazla olması hâlinde, bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtlardan, maktu vergiye tabi olanların her bir nüshası ayrı ayrı aynı miktarda, nispi vergiye tabi olanların ise sadece bir nüshası damga vergisine tabidir (DVK md.5).

Bir kâğıtta birden fazla akit ve işlem bulunması hâlinde, bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır.

Kâğıtta birden fazla kişinin imzasının bulunması hâlinde vergi bir defa alınır.

Matrah ve Oran

Damga vergisinde matrah bazı kâğıtlar için advalorem, bazı kâğıtlar için ise spesifik esasa göre belirlenmiştir. Dolayısıyla damga vergisi nispi veya maktu olarak alınmaktadır. Kağıdın belli bir meblağı içermesi hâlinde yazılı olan para verginin matrahını oluşturur ve nisbi vergiye tabi tutulur. Eğer belirlenen para KDV'yi de içeriyorsa damga vergisinin matrahı KDV düşüldükten sonra belirlenen tutardır (30 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliği). Belli bir meblağı içermemesi hâlinde kâğıdın mahiyeti esas alınır ve maktu vergi uygulanır.

Verginin Beyanı ve Ödenmesi

Damga vergisi; basılı damga konulması suretiyle, makbuz verilmesi suretiyle ve istihkaktan kesinti yapılması suretiyle ödenir. Bu ödeme şekillerinin hangi işlemler için ne suretle uygulanacağını tespiti Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Basılı damga konulması suretiyle ödeme, fatura, makbuz ve ibra senedi, ulaştırma ile ilgili kâğıtlar, elektrik, hava gazı, telefon ve su abonman sözleşmeleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığının izin verdiği vergiye tabi diğer kâğıtlar için geçerlidir (DVK md.17).

Makbuz verilmesi suretiyle ödeme genel ödeme biçimidir. Kağıdın basılı damga konulmak veya istihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödeneceği belirtilmeyen hâllerde ödeme makbuz karşılığı yapılır. Bu yöntemde damga vergisi vergi dairesine ödenir ve karşılığında makbuz alınır.

İstihkaktan kesinti yapılması suretiyle yapılan vergi ödemeleri kesintiyi yapan vergi sorumlusunun beyanı ile ödenir. Genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen damga vergisi, ertesi ayın 20. günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve 26. günü akşamına kadar yatırılır (DVK md.23).

Damga vergisinden istisna edilen kâğıtlar Kanu'na ekli (II) sayılı tabloda yer alan kâğıtlardır. Bu kâğıtlar; resmî işlerle ilgili kâğıtlar, öğrenciler ve askerlerle ilgili kâğıtlar, işçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kâğıtlar, ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar, kurumlarla ilgili kâğıtlar ana başlıklarında 5 bölümde sıralanmıştır.

Değerli Kâğıtlar

Vergisi Değerli kâğıtlar vergisi aslında 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu'na tabi kâğıtlardan alınan "bedeldir". Verginin konusu, değerli kâğıtlardır. Değerli kâğıt, Kanun'a bağlı tabloda yazılı kâğıtlar ve belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan noter belgeleridir.

Değerli kâğıtlara örnek olarak; beyanname, TC kimlik kartı, pasaportlar, aile cüzdanları, çekler vb. verilebilir. Değerli kâğıtlar, Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanır ve bastırılır. Hazine ve Maliye Bakanlığının izni ile ilgili bakanlık, daireler veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından hazırlanıp bastırılması veya elektronik belge olarak düzenlenmesi mümkündür.

Değerli kâğıtların ilgili bulundukları işlemlerde kullanılması mecburidir ve değerli kâğıtlar ilgililere Kanun'a bağlı tabloda gösterilen bedeller karşılığında satılır. Değerli kâğıtlar mal sandıklarınca veya Hazine ve Maliye Bakanlığınca tayin edilecek yerlerde satılır. Çekler ilgili bankalarca bastırılır ve satılır. Satılan çeklerin (genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelere verilen çekler hariç) değerli kâğıt bedelleri, bankalarca her ayın 7. günü akşamına kadar ilgili mal sandıklarına ödenir.

Harçlar

Harç, belli bir kamu hizmetinden yararlanma karşılığında ödenen bedeldir; yarı kamusal nitelikte kamu hizmeti sunan kamu kuruluşlarının sundukları hizmetlerden doğrudan doğruya yararlananlardan, faydalanma karşılığı alınan parasal tutarları ifade etmektedir.

Harcın konusu: Harçlar Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilmiştir. HK'ya göre alınacak harçlar; yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, trafik harçlarından oluşmaktadır.

Harcın mükellefi: Harç konusu hizmetten yararlananlardır.

Harçta vergiyi doğuran olay: Harca tabi işlemin resen veya mükellefin talebi üzerine yapılmasıdır.

Harçın Tutarı: Harç nisbi ve maktu tutarda alınmaktadır. Harçın konusunu oluşturan bu hizmetlerin ayrıntısı, verginin nispeti veya maktu tutarı kanuna ekli 9 ayrı tarifede verilmiştir. Bu yıl için alınan bazı harçlardan bazıları, ders kitabının 196. sayfasında listelenmiştir.

Harçın ödenmesi: HK'nın ilgili kısımlarında belirtilen şekillerde ödenir. Hazine ve Maliye Bakanlığının harçların makbuz karşılığı veya basılı damga vurdurulması veya diğer şekillerde tahsili için vergi dairelerine yetki verebileceği düzenlenmiştir (HK md.131). Harçlar aksine hüküm bulunmadıkça harca konu işlemleri yapan daireler tarafından tahsil olunur (HK md.132).

Tahsil edilen harçın vergi dairesine yatırılması: Hazine ve Maliye Bakanlığının izniyle basılı damga kullanan veya makbuzla tahsilatta bulunan memurlar bir aya ait tahsilat tutarlarını ertesi ayın beşinci günü akşamına kadar en yakın vergi dairesine yatırmakla mükelleflerdir. 500 TL geçen tahsilat bu süre ile bağlı olmaksızın derhâl yatırılır. Hazine ve Maliye Bakanlığı lüzum gördüğü yerlerde bu miktarı artırmaya yetkilidir (HK md. 133).

BEBESİ

&

EKİBİ

@anagrupaof

Giriş

Servet vergileri, gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin yanında vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir ögesini oluşturur.

Serveti vergilendirme gereği, servetin vergi ödeme gücünü temsil etmesinin yanında diğer vergilerin bu ödeme gücünü belirlemede yetersiz kalması nedeni ile ortaya çıkmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergiler bir yıl içinde elde edilen gelirin temel alındığı vergiler; harcamalar üzerinden alınan vergiler ise ya belirli bir satış fiyatı üzerinden ya da satılan birimin miktarı üzerinden alınan vergilerdir. Servet vergileri ise çoğu zaman serveti oluşturan varlıkların iktisadi değeri üzerinden alınmakla birlikte bazı spesifik unsurlar da vergiye etki edebilmektedir.

Servet Vergilerinin Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri ve Önemi

Servet, kendi yapısında meydana gelen artışlara veya servet üzerindeki mülkiyet hakkının başkalarına intikaline bağlı olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Bu nedenle servet vergileri verginin genelliği, sürekliliği ile verginin servet ögesi veya servet transferi üzerinden alınması şeklinde bir takım sınıflandırmalara tabi tutulmuştur.

Ödeme gücünün bir göstergesi sayılan servet unsurlarının vergilendirilmesinden elde edilen gelir çok az bir paya sahip olsa da gelir ve servet dağılımını etkilemeleri açısından oldukça önemlidir. Türkiye’de vergilemede mali amaçtan çok ekonomik-sosyal amacın ön planda olduğu özel servet vergisi sistemi uygulanmaktadır.

Türk vergi sisteminde servet üzerinden alınan vergiler motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve emlak vergisidir.

Motorlu Taşıtlar Vergisinin Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri ve Özellikleri

Türk vergi sistemi içinde servet üzerinden alınan bir vergi olan motorlu taşıtlar vergisi, motorlu taşıta sahip olunan süre boyunca yıllık olarak ödenen ve belirli bir tarihe bağlı olarak kendiliğinden tahakkuk eden bir vergidir.

Türkiye’de motorlu taşıtlar vergisi ilk olarak 28 Şubat 1957 tarihinde kabul edilerek, 1 Mart 1957 tarihinde 6936 sayılı “Hususi Otomobil Vergisi Kanunu” ile yürürlüğe girmiştir.

Motorlu taşıtlar vergisi yönetimi kolay, vergi kayıp ve kaçağının nispeten az olduğu bir vergidir.

Verginin Konusu

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun “Verginin Mevzuu” başlıklı 1. maddesinde; “Bu Kanunun 5. ve 6. maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan;

- Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları,
- Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş uçak ve

helikopterler motorlu taşıtlar vergisine tabidir.” hükmü yer almaktadır.

Vergiye Doğuran Olay ve Verginin Mükellefi

Motorlu taşıtlar vergisinde mükellefiyete ilişkin hükümler Kanunun 3, 7 ve 8. maddelerinde düzenlenmiştir. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 3. maddesinde “Motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir” ifadesi yer almaktadır.

Motorlu Taşıtlar Vergisinde İstisnalar

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda vergi dışı bırakılmış taşıtları beş grupta toplamak mümkündür. Bunlardan ilk dördü “istisnalar” başlığını taşıyan 4. maddede, beşincisi ise “Vergileme Ölçü ve Haddeleri” başlığını taşıyan 6. maddesinde yer almaktadır.

Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili muaflik ve istisna hükümlerinin, sadece bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda yer almayan istisna ve muafliklar hükümsüz olduğu ifade edilmiştir;

- Kamu kurumlarına ait taşıtlar
- Diplomatlara ait taşıtlar
- Malül ve engellilere ait taşıtlar
- TMSF’na intikal eden bankalara ait taşıtlar
- Türk Kuşu ya da THK’na ait uçak ve helikopterler

Motorlu Taşıtlar Vergisinin Tarhı

Motorlu taşıtlar vergisinin matrahı ilgili 197 sayılı Kanunun 5. maddesindeki (I) sayılı tarife, 6. maddesindeki (II) ve (IV) sayılı tarifeler ile Geçici 8. maddesindeki (I/A) sayılı tarife de yer alan taşıtlar için ödenecek vergi miktarları üç ayrı tarife şeklinde tespit edilmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisinin Matrahı ve Tarife Yapısı

Bir taşıtın motorlu taşıtlar vergisinin konusuna girebilmesi için motorlu olması yeterli değildir. Taşıt motorlu olmasının yanında ilgili Kanunda yer alan tarife de sayılması gerekmektedir. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunundaki (I), (II) ve (IV) sayılı tarifeler şu şekilde düzenlenmiştir.

(I) Sayılı Tarife: Bu tarife otomobil, kaptıkaçı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletleri kapsamına almıştır.

(II) Sayılı Tarife: (II) sayılı tarife, daha çok ticari amaçlı kullanımlara yönelik, (I) sayılı tarifenin dışında kalan diğer kara taşıtlarına ilişkin düzenlenmiştir. Bu tarife de minibüs, panel van ve motorlu karavanlar, otobüs ve benzerleri ile kamyonet, kamyon çekici ve benzerleri yer almaktadır.

(IV) Sayılı Tarife: (IV) sayılı tarife, uçak ve helikopterlerden oluşan motorlu hava taşıtlarından oluşmaktadır.

Verginin Tahakkuku ve Ödenmesi

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunun 9. Maddesi uyarınca “tahakkuk ettirilen vergi ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz

vergi, tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılır” hükmünden hareketle motorlu taşıtlar vergisinin tahakkuk ettirilmesi için ayrıca tebliğ edilmesine gerek yoktur.

Yıllık olarak her yıl ocak ayında tahakkuk eden vergi iki eşit taksitte ocak ve temmuz aylarında ödenmektedir.

Vergi Güvenlik Önlemleri

Trafik sicil memurları ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtları, bu taşıtların cins, nevi, nitelikleri ve kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı ve değişikliğin tespit olunduğu tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Bu mecburiyetleri yerine getirmeyen trafik sicil memurları ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 150. maddesinin 1-3 bendinde yazılı olanlar için uygulanan ceza hükmolunur.

Motorlu Taşıtlar Vergisi mükellefleri, adlarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan taşıtları, bu taşıtların cins, nevi, niteliklerini ve kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı veya değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları, fenni muayene yapma yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı sivil havacılık genel müdürlüğü taşıtların fenni muayeneleri yapmadan, uçuşa elverişli belgelerini vermeden önce, verginin ödenip ödenmediğini araştırmak zorundadırlar.

Veraset ve İntikal Vergisinin Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri ve Özellikleri

Veraset ve intikal vergisi, veraset yolu (ölüme bağlı tasarruflar) ile sağlar arasında ivazsız (karşılıksız) olarak gerçekleşen servet transferlerini konu alan, subjektif, özel nitelikli ve dolaysız bir servet vergisidir.

Servetin ivazsız bir şekilde el değiştirmesi ölüm veya intikal şeklinde olmaktadır. Veraset ve intikal vergisi de bu ayrıma uygun şekilde, ölüm nedeniyle el değiştirmeye bağlı olarak “veraset” sağlararası el değiştirmeye bağlı olarak “intikal” tipine ayrılmaktadır.

Veraset yoluyla intikalleri vergilendirmenin iki yöntemi vardır. Bunlar, tereke vergisi ve miras payı vergisidir.

Veraset ve intikal vergisi ilk olarak 1926 yılında yürürlüğe girmiştir. Günümüzde yürürlükte olan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 08.06.1959 tarih ve 7338 sayılıdır. Bu tarihten bu yana kanunda çeşitli değişiklik yapılarak son halini almıştır.

Veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı son derece düşüktür. Diğer vergilere kıyasla daha

uygun koşullarda ödeme imkanı getiren bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı binde 1 civarındadır.

Verginin Konusu ve Mükellefi

Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle ivazsız (karşılıksız) bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisinin konusuna girer.

Veraset ve intikal vergisinin mükellefi, veraset yoluyla veya ivazsız (karşılıksız) bir suretle mal intikal eden gerçek ve tüzel kişilerdir.

Vergiye Doğuran Olay

Veraset ve intikal vergisi uygulamasında vergiyi doğuran olay, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 2. maddesinde tanımlanan malların yukarıda belirtilen kişilere veraset yoluyla veya her ne şekilde olursa olsun ivazsız bir suretle intikal etmesidir.

Buna göre, vergiyi doğuran olay;

- Bir kişinin ölümü,
- Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre hukuken ölümüne karar verilmesi (gaiplik),
- Bir kişiye hayatta iken yapılan bağış

vb. ile meydana gelmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisinde Muafiyetler ve İstisnalar

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3. ve 4. maddelerinde çeşitli gerekçelerle oldukça geniş bir istisna ve muafiyet listesi öngörülmüştür.

- Kanunda yer alan muafiyetler; kamusal muafiyetler, kamu yararı amacı güden teşekküllere sağlanan muafiyetler ve diplomatik muafiyetler şeklinde üç ana başlık altında toplanabilir.
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 4. maddesinde yer alan istisnalar ders kitabının 214. sayfasında belirtilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisinde Vergilendirme Süreci

Veraset ve intikal vergisi hem mükellef hem de idare tarafından yapılan değerlemeler sonucunda, mükellef tarafından tespit ve beyan edilen matrah ile idarece belirlenen matrah üzerinden tarh olunmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi, esas itibarıyla, mükelleflerin beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Ancak 5602 sayılı gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekişmelerde kazanılan ikramiyelerin vergilendirilmesinde kaynakta kesinti yoluna gidilmiştir.

Verginin Matrahı ve İlk Tarhiyat

Veraset ve intikal vergisinin matrahı, ilgili Kanunun 10. maddesine göre, intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunan değeridir. Ancak, mükellefler veraset ve intikal vergisi konusuna giren malları değerlerken Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda öngörülmüş değerlendirme ölçütlerini kullanacaklardır.

Veraset ve intikal vergisine konu gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilir.

Verasetin Beyanı

Veraset ve intikal vergisinde;

- Türkiye sınırları içinde bulunan malların,
- T.C. uyruğundaki kişilere ait malların, veraset yoluyla veya her ne şekilde olursa olsun ivazsız (hibe yoluyla veya karşılıksız herhangi bir tarzda) suretle bir kişiden diğer kişiye intikali veraset ve intikal vergisine tabi olup bu intikaller nedeniyle beyanname verilir.

Veraset ve intikal vergisi beyannameleri mirasçılar tarafından imzalanmak suretiyle verilebileceği gibi mirasçıların vekili tarafından imzalanmak suretiyle de verilebilir.

Beyannamenin Verileceği Yer: Mükellefler, veraset ve intikal vergisi beyannamesini;

- Veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde ölen kimsenin ikametgâhının bulunduğu,
- Diğer suretle gerçekleşen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgâhının bulunduğu, tasarrufun tüzel kişilerce veya diğer teşekküllerce yapılması durumunda tüzel kişilerin veya diğer teşekküllerin merkezlerinin bulunduğu,
- Miras bırakanın veya bu tasarrufu yapan şahsın ikametgâhı yabancı memlekette ise
- Türkiye'deki son ikametgâhının bulunduğu, yerdeki vergi dairesine verilir.

Beyannamenin Verilme Zamanı: Veraset yoluyla meydana gelen intikallere ilişkin veraset ve intikal vergisi beyannamesi;

- Ölüm Türkiye'de meydana gelmiş ise ölüm tarihinden itibaren **dört ay** içinde,
- Ölüm Türkiye'de meydana gelmiş ve mükellefler yabancı bir memlekette bulunuyorsa ölüm tarihini takip eden **altı ay** içinde,
- Ölüm yabancı bir memlekette meydana gelmiş ve mükellefler Türkiye'de bulunuyorsa ölüm tarihini takip eden **altı ay** içinde,
- Ölüm yabancı bir memlekette meydana gelmiş ve mükellefler ölenin bulunduğu memlekette bulunuyorsa ölüm tarihini takip eden **dört ay** içinde,
- Ölüm yabancı bir memlekette meydana gelmiş ve mükellefler ölenin bulunduğu memleketin dışında başka bir yabancı memlekette bulunuyorsa ölüm tarihini takip eden **sekiz ay** içinde,
- Gaiplik halinde gaiplik kararının ölüm siciline işlendiği tarihi takip eden **bir ay** içinde, verilir.

Vergi Usul Kanununda sadece veraset ve intikal vergisi için geçerli olmak üzere iki ek beyan süresi düzenlenmiştir. Şöyle ki; Veraset ve intikal vergisine

ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk işlemi yapmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyai cezası kesilmez ve gecikme faizi de hesaplanmaz. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük süre verilir. Beyanname bu sürede verilirse yine vergi ziyai olmamış sayılır.

Kendilerine veraset yoluyla veya ivazsız suretle intikal eden mallar dolayısıyla veraset ve intikal vergisi beyannamesi düzenleyenler, beyannameyi ilgili vergi dairesine verirken intikal eden malların çeşidine göre aşağıdaki belgeleri beyannameye ekleyeceklerdir:

- Veraset ilamı (Mirasçılık Belgesi),
- Vasiyetname, miras mukavelenamesi, (olması halinde)
- Borç ve masraflara ait belgeler,
- Ticari bilanço ve gelir tablosu,
- Gayrimenkuller için, tapunun fotokopisi ve emlak vergisi değerini gösteren ilgili belediyeden alınmış bir belge.

Veraset ve İntikal Vergisinin Oranı

Veraset ve İntikal Vergisi mükelleflerince veraset yoluyla meydana gelen intikallerde vergi, artan oranlı vergi tarifesi uygulanarak hesaplanmaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 16. maddesine göre verginin tarifi ders kitabının 218. sayfasındaki Tablo 8.1'de gösterilmiştir.

Bir şahsa ana, baba eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinilenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yeralan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.

Vergi tarifesinin matrah dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan dilim tutarlarının % 5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir.

Emlak Vergisinin Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri ve Özellikleri

Emlak vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina, arsa ve araziden alınan hasılatı ve yönetimi yerel idarelere bırakılmış, sürekli, objektif ve özel nitelikte bir servet vergisidir.

Emlak vergisi objektif nitelikte bir vergidir. Sübjektiflik yani kişisellik unsurları olan gelir ya da servetin toplanması ve artan oranlı tarife uygulanması gibi hususları içermemektedir.

Günümüzde uygulanmakta olan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu 29.07.1970 tarihinde kabul edilmiştir. 1972 mali yılbaşından itibaren yürürlüğe konulan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda günümüze kadar çeşitli değişiklikler yapılmıştır. 1986 yılına kadar merkezi yönetim tarafından

toplanan bu verginin yönetimi ve gelirleri 1985 yılında çıkarılan 3239 sayılı kanunla belediyelere bırakılmıştır.

Bina Vergisi ve Arazi Vergisi

1394 sayılı Emlak Vergisi Kanunun sistematik yapısı incelendiğinde *bina* ve *arazi vergisi* olmak üzere iki ayrı vergiyi içermektedir. Ancak, her iki vergiye ilişkin düzenlemelerin büyük ölçüde bir bütünlüğe sahip olduğu da görülmektedir. Ayrıca Kanunda her iki vergi için ortak hükümlere de yer verilmiştir.

Bina Vergisinin Konusu

Bina vergisi yükümlülüğünün doğabilmesi için inşaatın kullanış amaçına uygun olarak tamamlanmış olması gerekir.

Bina Vergisinin Mükellefi

Bina vergisinin mükellefi binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerdir. Malik terimi, bina üzerinde mülkiyet hakkına sahip olan gerçek ve tüzel kişileri ifade eder. İntifa hakkı ise mülkiyeti başkasına ait bir malı kullanma ve ondan yararlanma hakkı veren bir ayni haktır.

Bina Vergisinde Muafiyet Hükümleri

Emlak vergisinin konusunu oluşturan bazı binalar vergiden sürekli olarak muaf tutulmuş, bazı binalara ise geçici muaflik tanınmıştır;

- *Sürekli muafliklar* belli bir süreyle kısıtlı olmaksızın devamlı olarak vergi dışı kalmayı ifade eder.
- Muafiyetlerin bir kısmı belirli bir süreyle sınırlandırılmıştır; sürenin sonunda mükellefiyet başlar. Bunlara da *geçici muafliklar* denir.

Bina Vergisinin Matrahı

Bina vergisinin matrahı, binanın “vergi değeri”dir. Bina vergisinin matrahını oluşturan vergi değeri binanın Emlak Vergisi Kanununa göre hesaplanan vergi değeridir ve şöyle hesaplanır:

- Binanın dıştan dışa yüzölçümü ile Hazine ve Maliye ile Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca ortaklaşa belirlenen (binanın betonarme, karkas, yığma ya da ahşap olma durumuna ve inşaat sınıfına göre) bina metrekaresi normal inşaat maliyet bedellerini gösteren cetvelde yer alan ortalama rakam çarpılır.
- Bu çarpım sonucu bulunan rakama, varsa asansör (%6 oranında), kalorifer veya klima tesisatı (%8 oranında) farkı ilave edilir.
- Bu suretle bulunan toplam değerden inşaatın türüne ve binanın yaşına göre değişen aşınma payı düşülür.
- Aşınma payı düşüldükten sonra kalan değere arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilave edilerek binanın vergi değeri bulunmuş olur.

Bu şekilde bulunan vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıla ait vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacağı hükme bağlanmıştır. Öte yandan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29/5 maddesinde, Cumhurbaşkanı bu maddede belirlenen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkili olduğu ifade edilmiştir.

Hazine ve Maliye ile Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca ortaklaşa belirlenen bina metrekaresi normal inşaat maliyet bedelleri uygulanacağı yıldan dört ay önce Resmi Gazete’de ilan edilir.

Bina Vergisinin Oranı

Ders kitabının 222. sayfasındaki Tablo 8.2’de görüldüğü üzere bina vergisinin oranı, konutlar için binde 1, diğer binalar için binde 2’dir. Bu oranlar büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki konutlar için binde 2, diğer binalar için binde 4 olarak uygulanır. 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı uygulanır. Cumhurbaşkanı, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi

Bina vergisi mükellefiyeti;

- Vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin gerçekleştiği (örneğin yeni bina yapılması, mevcut binalara ilave veya asansör, kalorifer tesisatı yapılması gibi) tarihi,
- Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında sürekli olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde %25’i aşan oranda artma veya eksilmesi olmasına bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi,
- Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi,
- Muafiyetin sona erdiği tarihi izleyen bütçe yılından itibaren başlar.

Verginin Tarh ve Tahakkuku

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

Arazi Vergisinin Konusu

Arazi vergisinin konusunu Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar oluşturur. Sınırları tabii veya suni işaretlerle belirtilmiş olan yeryüzü parçasına arazi denilmektedir. Arazi; arsa, tarla, çiftlik, bahçe vb. şekillerde bulunup, çevresi duvar, çit, su ve buna benzer tabii ve suni işaretlerle çevrilidir.

Arsa ise, belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan ve belediyelerce parselenmiş arazidir.

Arazi Vergisinin Mükellefi

Bina vergisinde olduğu gibi arazi vergisinin de mükellefi arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenlerdir. Bir araziye paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden zincirleme olarak sorumludurlar.

Arazi Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

Emlak Vergi Kanunu ile bina vergisinde olduğu gibi arazi vergisinde de bazı arazilere sürekli bazı arazilere ise geçici muafiyet tanınmıştır. Ayrıca, araziler için kısmi nitelikte bir istisna öngörülmüştür.

- Arazi vergisinde süreklilik taşıyan muafiyetler Emlak Vergisi Kanununun 14. maddesinde “Daimi Muafiyetler” başlığı altında,
- Arazilere ilişkin geçici muafiyetler Emlak Vergisi Kanununun 15. maddesinde düzenlenmiştir.

Arazi Vergisinde İstisna

Mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin vergi değerinin 10.000 TL’si, arazi vergisinden istisnadır. Cumhurbaşkanı bu istisna miktarını üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

Bu hükmün uygulanmasında mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak nazara alınır. Hisseli arazide mükelleflerin hisse miktarları ayrı ayrı dikkate alınmak suretiyle uygulanır.

Arazi Vergisinin Matrahı

Arazi vergisinin matrahı Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit edilen “vergi değeri”dir. Arsa ve araziler için vergi değeri, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenir. Buna göre vergi değeri takdir komisyonları tarafından arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kırak, taban, sulak) itibarıyla 213 sayılı VUK göre oluşturulan ve dört yılda bir toplanan arsalar için “Arsa Takdir Komisyonları” ve araziler için “Arazi Takdir Komisyonları”na takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan değerdir. arazi vergisinde de artış oranına ilişkin olarak Cumhurbaşkanı bu oranı sifra kadar indirme ve yeniden değerlendirme oranına kadar artırma yetkisi tanınmıştır.

Arazi Vergisinin Oranı

Ders kitabının 226. sayfasındaki Tablo 8.3’de görüldüğü üzere arazi vergisinin oranı binde 1, arsalarda ise binde 3’tür. Bu oranlar 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı uygulanır. Cumhurbaşkanı, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi

Arazi vergisi mükellefiyeti;

- Arazinin maddi veya hukuki durumunda vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin meydana geldiği tarihi,
- Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında sürekli olmak üzere arazinin değerlerinde %25’i aşan oranda artma veya eksilme olması halinde, bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi,
- Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi,
- Muafiyetin sona erdiği tarihi, izleyen bütçe yılından itibaren başlar.

Verginin Tarh ve Tahakkuku

Arazi vergisi de bina vergisi gibi, ilgili belediye tarafından dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı izleyen bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında yıllık olarak tarh olunur.

Bina ve Arazi Vergilerine İlişkin Ortak Hükümler

Emlak Vergisi Kanununun üçüncü kısmında bina ve arazi vergilerine ilişkin ortak hükümlere yer verilmiştir. Burada bildirim verme, ödeme süresi ve zamanaşımı konusuna ilişkin hükümler üzerinde durulacaktır.

Bildirim Verme ve Süresi

Emlak vergisi mükelleflerinin bildirim verme ödevi ve süresi, yeni inşa edilen binalar ve vergi değerini değiştiren sebeplerin ortaya çıkması bakımından iki ayrı başlık altında incelenebilir.

Yeni İnşa Edilen Binalar Nedeniyle Bildirim

Yeni inşa edilen binalar için, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmışsa her kısmın kullanılmasına başlandığı bütçe yılı içerisinde bildirim yapılır.

Bildirim Verileceği Yer ve Bildirimde Bulunmamanın Sonucu

İlke olarak emlak vergisi bildirimi, emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir. Bildirimin süresinde verilmemesi halinde, vergi idarece tarh edilir. İdarece tarhiyatta her yıla ilişkin vergi değeri, vergi değerinin belirlenmesini düzenleyen 29. madde hükmü dikkate alınarak hesaplanır.

Ödeme Süresi

Emlak vergisi iki eşit taksitte ödenir. Birinci taksitin ödeme zamanı Mart, Nisan veya Mayıs ayları, ikinci taksitin ödeme zamanı ise Kasım ayıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığının ödeme zamanını, bölgelerin özelliklerine göre değiştirme yetkisi vardır.

Devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden, devreden ve devralan zincirleme olarak sorumlu tutulurlar.