

5228 SAYILI KANUN'LA YAPILAN

YENİ VERGİ

DÜZENLEMELERİ

Hakan AY
Hesap Uzmanı

Gündoğan DURAK
Hesap Uzman Yardımcısı

TÜRMOB YAYINLARI- 239
ANKARA - 2004
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2004 - 8

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Muhasebecilik, mali müşavirlik mesleği sürekli bir gelişim ve değişim içinde kendini yenilemek zorundadır. Bu yüzden TÜRMOB'un temel politikalarından birini eğitim faaliyetleri oluşturmaktadır. TÜRMOB ve Odalarımızın en fazla ağırlık verdiği konuların başında eğitim seminerleri ve yayınlar gelmektedir.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgileneceğe yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2004-8 Seri Numaralı bu kitabı; Hesap Uzmanı Hakan AY ve Hesap Uzman Yardımcısı Gündoğan DURAK tarafından hazırlanan **"5228 Sayılı Kanun'la Yapılan Yeni Vergi Düzenlemeleri"** isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

A-	GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	1
B-	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	20
C-	5084 SAYILI KANUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	58
D-	VERGİ BARIŞI KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	61
E-	VERGİ USUL KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	65
F-	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	101
G-	488 SAYILI DAMGA VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	127
H-	492 SAYILI HARÇLAR KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	135
I-	3100 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLARI KULLANMALARI MECBURİYETİ HAKKINDA KANUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	141
J-	6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	143
K-	4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	146
L-	6802 SAYILI GİDER VERGİLERİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	156
M-	2918 SAYILI KARAYOLLARI TRAFİK KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	162

A- GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

I- EĞİTİM VE ÖĞRETİM İŞLETMELERİNDE KAZANÇ İSTİSNASI

5228 sayılı Kanununun 27'nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 20'nci maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

"Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası

Madde 20. - Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar."

Bu düzenlemeyle, eğitim ve öğretim harcamalarının bütçe içerisindeki yükünün azaltılması ve bu hizmetin özel okulların teşvik edilmesi suretiyle özel sektör eliyle yürütülmesine ağırlık verilmesi amaçlanmaktadır.

Yapılan düzenleme uyarınca tüm eğitim kurumlarının değil, sadece aşağıda belirtilen okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar 5 vergilendirme dönemi yani 5 takvim yılı gelir vergisinden istisna tutulmuştur. İstisna kapsamına giren okullar şunlardır;

- 1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21 inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okul öncesi eğitim okulları,
- 1739 sayılı Kanununun 22-25 inci maddelerinde belirtilen ve 6-

14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan ilköğretim okulları,

- 1739 sayılı Kanununun 26-30 uncu maddelerinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okulları (Orta Öğretim Okulları),
- Engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okulları (Özel Eğitim Okulları)

Yukarıda sayılan okulların işletilmesinden elde edilen kazançların, 5 vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna olabilmesi için ayrıca Milli Eğitim Bakanlığında da olumlu görüş alınması gerekmektedir.

5 vergilendirme dönemi boyunca uygulanacak olan istisnanın başlangıcı, istisnanın kapsamına giren okulların faaliyete geçtiği vergilendirme dönemi olacaktır. Örneğin, Aralık 2005 tarihinde faaliyete geçen bir ilköğretim okulu için istisnanın başlangıcı 2005 takvim yılı olacak ve bu ilköğretim okulunun işletilmesi sonucu 2005, 2006, 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında elde edilen kazançlar gelir vergisinden istisna olacaktır.

Maddede belirtilen okullar dışında kalan; dershaneler ile üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık kursları, bilgisayar kursları, şoför okulları, dans, bale ve mankenlik okulları gibi eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar için bu maddede yer alan istisna uygulanmayacaktır.

Diğer taraftan, eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamına girmemektedir.

Bununla birlikte, taşıma, yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, bu hizmetlerin de bizzat okul işletmecisi tarafından sağlanması halinde, taşıma, yemek ve yatma hizmetleri verilmesi de eğitim faaliyetleri içinde kabul edilerek istisna uygulanmasına konu olabilecektir. Bu hizmetlerin okul işletmecisi tarafından sağlanmaması halinde ise sadece bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için istisna uygulanması mümkün olmayacaktır.

5228 Sayılı Kanun'un 27'nci maddesi ile getirilen bu istisna; 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girecek.

Diğer taraftan 5228 sayılı Kanunun Geçici 1. Maddesi ile bu istisnanın uygulanması ile ilgili bir geçiş düzenlemesi yapılmıştır 5228 sayılı Kanun'un Geçici 1. maddesi aşağıdaki gibidir;

"1.1.2004 tarihinden önce faaliyete geçen özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3 üncü maddesinin bu Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanır. Bu işletmelerden elde edilen kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanununun 20 nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bent hükümleri uygulanmaz."

5228 sayılı Kanun'un 42. maddesi ile 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergisel teşvikler madde metninden çıkarılmıştır Çünkü 5228 sayılı Kanun'un 27 ve 30. maddeleri ile Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan değişiklikler sonucu, eğitim ve öğretim işletmelerine eskisine oranla daha kapsamlı vergisel teşvikler getirilmiştir.

Geçici 1. Madde ise eski ve yeni teşviklerden hangi tarihte faaliyete geçen eğitim ve öğretim işletmelerin yararlanacağını düzenlemektedir. Buna göre;

- 01.01.2004 tarihinden önce faaliyete geçen okullar, 625 sayılı Kanunun değiştirilmeden önceki 3. maddesinde yer alan teşviklerden,
- 01.01.2004 tarihinden sonra faaliyete geçen okullar ise 5228 sayılı Kanunla Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan düzenlemelerde yer alan hükümlerden yararlanacaktır

II- DİĞER İNDİRİMLER

5228 sayılı Kanunun 28'inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Diğer indirimler

Madde 89- Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyan - namesinde bildirilecek gelirlere aşağıdaki indirimler yapılabilir:

1. Beyan edilen gelirin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5'ini) ve as - garî ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sı -

rasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları kendi gelirlerinden indirilir).

Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları bir katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi asgarî ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

2. Beyan edilen gelirin % 5'ini aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ürettiriler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler).

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen özürllülerin beyan edilen gelirlerine, 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu özürllü kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanır).

4. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.

5. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi,

bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harca - malar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her tür - lü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam etti - rebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımla - rın tamamı.

5. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin ta - mamı.

7. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediye - ler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Tu - rizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanı - tımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de da - hil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanma - sı, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama akta - rılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsa - mundaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması,

rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işleri -
ne,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırma -
larına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korun -
ması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirtilmesi
çalışmalarına,

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile gü -
zel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün
ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırıl -
ması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve
geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu
alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye,
stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç
ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, ti -
yatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin
sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalış -
malarına,

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardım -
ların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itiba -
riyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar
çıkarmaya yetkilidir).

8. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

9. Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır."

Yıllık beyannameyle beyan edilen gelirden yapılacak indirimlere ilişkin düzenleme, GVK'nun 89. maddesinde yapılmıştır. Farklı gelir unsurlarından elde edilen ve toplanan gelirden, maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde indirim yapılabilmektedir.

Bu indirimin yapılabilmesi için her şeyden önce farklı gelir unsurlarından elde edilen ve toplanan gelirin pozitif olması gerekir. Zarar oluşuyor ise indirim söz konusu olmayacaktır.

GVK'nun 89'uncu maddesinde son 15 ay içinde 5228 sayılı Kanun da dahil olmak üzere tam 4 ayrı kanun (4842, 4962, 5035 ve 5228 sayılı Kanunlar) ile farklı değişiklikler yapılmıştır

Son olarak 5228 sayılı Kanun ile GVK'nun 89'uncu maddesi 9 bent olarak yeniden düzenlenmiş ve aşağıda başlıklar halinde belirtilen yeni bazı değişiklikler yapılmıştır Bu değişiklikler 5228 Sayılı Kanun'un yayımı tarihinde yürürlüğe girecek.

a) Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzurevi, Bakım Ve Rehabilitasyon Merkezi İnşası veya Bunların Faaliyetlerinin Devamı İçin Yapılan Harcama, Bağış Ve Yardımlar

Hatırlanacağı üzere 4842 sayılı Kanun¹ ile GVK'nun 89'uncu maddesinde önemli değişiklikler yapılmış ve maddeye bir alt bent eklenerek;

- Genel bütçeye dahil dairelere,
 - Katma bütçeli idarelere,
 - İl özel idarelere,
 - Belediyelere ve,
 - Köy tüzel kişilikleri ile
 - Bunlar tarafından teşkil olunan müesseselere
- bağışlanan;

1. Okul,
2. Öğrenci yurdu² inşası dolayısıyla yapılan harcamalar inşaa

1 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

2 100 yatak kapasitesinden az olmayacaktır. Kalkınmada öncelikli yörelerde eli yatak yeterli olmaktadır

eden kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar ile bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlarının tamamının (%100' ünün) yıllık beyannameyle bildirilecek gelirden indirilebilmesine imkan tanınmıştı.

Bu değişiklikten yaklaşık 3 ay sonra çıkarılan 4962 sayılı Kanunla³ ise, okul ve öğrenci yurtlarının yanısıra sağlık tesisleri için yapılan inşa ve diğer harcamaların da tamamının yıllık beyannameden indirimine olanak tanınmıştı.

5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle okul, öğrenci yurdu ve sağlık tesislerine ilaveten ;

- ✓ Çocuk yuvası,
- ✓ Yetiştirme yurdu,
- ✓ Huzurevi ile
- ✓ Bakım ve Rehabilitasyon merkezlerinin inşaası dolayısıyla yapılan doğrudan harcamaların da tamamının (% 100' ünün) yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilmesine imkanı getirilmiştir.

Bu indirimden yararlanabilmek için inşa edilen çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin, 100 yatak kapasitesinden az olmaması, (Kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak yeterli olmaktadır) ve bu tesislerin, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelere, belediyelere ve köy tüzel kişilikleri ile bunlar tarafından teşkil olunan müesseselere bağışlanması gerekmektedir.

3 07.08.2003 tarih ve 30.07.2003 tarihli R.G.'de yayımlanmıştır.

GVK'nun 89'uncu maddesinde düzenlenen bu indirimden sadece bu tesislerin inşaatı için doğrudan yapılan inşaat harcamaları değil, aynı zamanda bu tesisleri inşaat etmekte olan yukarıda sayılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımın da yine **tamamı** (%100'ü) indirim konusu yapılabilecektir (dolaylı inşaat harcamaları).

Diğer taraftan çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşaatıyla doğrudan veya dolaylı ilgili olmamakla birlikte bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımın yine tamamı (%100'ü) yıllık beyannameyle bildirilecek gelirden indirilebilecektir.

b) Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması ile Kültür el ve Sanatsal Etkinliklerin Desteklenmesi Amacıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar

5035 sayılı Kanun⁴ ile Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar adına kayıtlı olan, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser tescilli abide eserlerin;

- i) bakımı,
- ii) onarımı,
- iii) restore edilmesi ve
- iv) yaşatılması amacıyla Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne yapılan bağış ve yardımların **TAMAMININ** yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirimine imkan tanınmıştır.

4 02.01.2004 tarih ve 25334 (M) sayılı R.G. 'de yayımlanmıştır.

5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemenin amacı da ülkemizin sahip olduğu kültür ve tabiat varlıklarının korunmasını teşvik etmektir.

5228 sayılı Kanun ile bu teşviğin kapsamı ve sınırları genişletilmiş ve 89'uncu maddeye 7 numaralı bir bent ile 10 alt bent eklenmiştir.

Sözkonusu düzenlemeler sonucunda,

1. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya
2. Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

faaliyetlere ilişkin olarak yapılan harcamalar ile bağış ve yardımların tamamının (%100'ünün) yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilmesine imkan sağlanmıştır

İndirimine imkan verilen harcama, bağış ve yardımların ilişkili olması gereken kültür ve tabiat varlıklarının korunması ile kültürel ve sanatsal etkinliklerin desteklenmesi amacıyla yapılan faaliyetlerin kapsamı ve sınırları ise 89'uncu maddenin 7 numaralı bendine eklenen 10 ayrı alt bentte düzenlenmiş bulunmaktadır

Buna göre desteklenmesi uygun görülen sözkonusu faaliyetler şunlardır;

- Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesi,
- Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı

tı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanması

- Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması,
- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işleri,
- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmaları,
- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmaları,
- Kültür envanterinin oluşturulması çalışmaları,
- 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanması,
- Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile

bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımı,

- Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmaları.

Dikkat edilecek olursa, bu 10 bentte sayılan faaliyetlerin tamamı, kültür varlıklarımızın korunması ve kalıcı hale getirilmesi ile kültür envanterimizin oluşturulması amacına yönelik ticarî mahiyet arz etmeyen çalışmalardır

Bu çalışmalara ilişkin olarak yapılacak bağış ve yardımların gelir (ve kurumlar) vergisi açısından indirim olarak kabul edilmesiyle, bu tür faaliyetlere yönelik sponsorluğun teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

89' uncu madde kapsamına giren bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın indirime esas değeri yine eski düzenlemede olduğu gibi tespit edilecek ve indirime konu olan mal ve hakkın;

- varsa mukayyet değeri,
- yoksa VUK hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri

esas alınacaktır

c) AR-GE İndirimi

GVK' nun 5228 sayılı Kanun ile değiştirilen 89' uncu maddesinin 2 numaralı bendinin altıncı ve yedinci alt bentleri, mükelleflerin yaptıkları araştırma ve geliştirme (AR-GE) harcamalarının teşvikini öngören 3 yıllık vergi erteleme mekanizmasını düzenliyordu. Buna göre mükelleflerin kendi bünyelerinde yaptıkları AR-GE harcamalarının tutarını geçmemek üzere yıllık olarak ödeyecekleri verginin %20'sinin kanuni süresinden tahsilinden vazgeçiliyor ve bu orana isabet eden vergi üç yıl süreyle faizsiz olarak erteleniyordu. Ertelelenen vergi ise bu üç yıllık süre içerisinde gelir vergisi taksitleri ile birlikte ödenmekteydi.

Ancak gerek mükelleflerin üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi alınması ve gerekse de enflasyon oranının önemli ölçüde aşağıya çekilmesi, bu erteleme teşvik niteliği önemli ölçüde zayıflatıyordu.

İşte bu zaafiyeti gidermek ve AR-GE harcamalarının daha etkin desteklenmesi için vergi erteleme sistemi kaldırılarak yerine, AR-GE harcamalarının % 40'ının beyan edilen gelirden indirilmesine olanak sağlayan bu düzenleme yapılmıştır.

Bilindiği üzere, AR-GE harcamaları niteliklerine göre ya doğrudan ya da amortisman yoluyla gider olarak kaydedilmekte ve bu surette beyan edilecek gelirin tespitinde dikkate alınmaktadır.

Diğer taraftan gerekli şartları taşımaları halinde (GVK-19) mükelleflerin AR-GE departmanlarında kullandıkları amortismanı tâbi iktisadî kıymetler için yatırım indirimi uygulamasından yararlanılmaktadır.

5228 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen AR-GE teşviğiyle (Ar-Ge indirimiyle) ise hem AR-GE harcamalarının daha önce olduğu gibi hem gider kaydedilmesine olanak tanınmakta hem de bu giderlere ilave olarak bunların toplamının % 40'ının ilgili dönemde beyan edilen gelirden indirilmesine imkân sağlanmaktadır. Bu durumda mükelleflere her 100 birimlik AR-GE harcaması için harcama tutarı olan 100 değil, 140 birim indirim hakkı tanınmaktadır (140 birimin 100'ü gider olarak, 40'ı indirim olarak)

Ancak burada dikkat edilmesi gereken konu, AR-GE faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden fazladan %40 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanmayacağıdır.

Bu indirimden sadece mükelleflerin işletme-içi araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik harcamaları girmektedir. Bu yönüyle Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğindedir⁵.

Yeni düzenleme uyarınca Maliye Bakanlığı gerek görmesi halinde, Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecek harcamaların yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik olup olmadığı konusunda ilgili kuruluşlara incelettirilerek ekspertiz raporuna bağlanması koşulunu getirebilecektir. Bilindiği üzere eski düzenlemede de buna benzer

5 4691 sayılı Kanunla sağlanan vergisel teşvikler için bkz. Gel.Gen.Müd.'nin 28.10.2003 tarih ve KVK-1/ 2003-1 / Teknoloji Geliştirme Bölgeleri – 1 sayılı Sirküleri ile yine Gel.Gen.Müd.'nin 15.03.2004 tarih ve KVK-6/2004-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri – 2 sayılı Sirküleri

bir uygulama yaptırılmakta ve bu harcamalar incelenmek üzere TÜ-BİTAK ve/veya üniversitelerle, mükellefin araştırma yaptığı konuda uzmanlaşmış kuruluşlara gönderilmekteydi (Uygulamaya ilişkin ayrıntılı açıklamalar 31, 40 ve 67 No'lu K.VK. G.T.'lerinde yer almaktadır).

Yeni düzenleme ile Ar-Ge indiriminin geçici vergi dönemlerinde de uygulanmasına imkan tanınacaktır⁶ Bu şekilde 4842 sayılı Kanun ile özellikle kurumlar vergisi mükellefleri açısından ortaya çıkan olumsuzluk giderilmiştir.

Geçici vergi uygulamasında AR-Ge indiriminden yararlanmış mükellefler açısından, yıl bazında ilgili kuruluşlarca yapılacak değerlendirmeler sonucunda, Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyen harcamaların geçici vergi dönemlerinde Ar-Ge indirimine konu edilmiş olduğunun tespiti halinde, gerekli düzeltmeler ilgili hükümler çerçevesinde yapılacaktır (GVK Mük.120)

Diğer taraftan 5228 sayılı Kanunun geçici 5'inci maddesiyle yapılan düzenleme uyarınca Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar yapılan AR-GE harcamaları, eski düzenleme çerçevesinde işlem görecektir yani vergi erteleme sistemi çerçevesinde teşvik edilecektir. Dikkat edilirse buradaki temel ayırım harcamanın yapılma tarihidir. Harcamanın ilişkili olduğu AR-GE projesi açısından bir ayırım yoktur. Aynı proje için 5228 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce yapılan harcamalar eski düzenleme çerçevesinde, bu tarihten sonra yapılan harcamalar ise yeni teşvik sistemi içerisinde değerlendirilecek ve indirim tabi tutulacaktır.

⁶ Özellikle kurumlar vergisi mükellefleri açısından önemli bir konudur. Çünkü 4842 sayılı Kanun sonrasında kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı kurumlar vergisi oranına yükseltilmiştir.

2004 yılının ilk altı aylık dönemine ilişkin olarak verilen geçici vergi beyannamelerinde ise AR-GE harcamalarına yönelik herhangi bir düzeltme sözkonusu olmayacaktır.

III-BAKANLAR KURULUNCA VERGİ MUAFIYETİ TANINAN VAKIFLAR, KAMU MENFAATİNE YARARLI DERNEKLERE GETİRİLEN STOPAJ MUAFIYETİ

5228 sayılı Kanununun 29'uncu maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun kazanç ve iratlardan yapılacak gelir vergisi tevkifatını düzenleyen 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (7), (8), (9) ve (14) numaralı bentlerinde parantez içinde yer alan ve bu bentlerde geçen kazanç ve iratları üzerinden stopaj yapılmayacak mükellefleri düzenleyen ibare değiştirilmiştir.

Bu değişiklik sonrasında;

- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile
- Kamu menfaatine yararlı derneklere yapılan,
 - ✓ Her nevi tahvil ve bono faiz ödemeleri⁷
 - ✓ Mevduat faizi ödemeleri,
 - ✓ Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ile özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları ile
 - ✓ Repo veya ters repo işlemleri karşılığı yapılan ödemelerüzerinden stopaj yapılmaması öngörülmüştür

Değişikliğin yürürlük tarihi **01.01.2005'tir.**

⁷ Devlet tahvili ve hazine bonoları ile özel sektör tahvil ve bonoları

IV- GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN İBARE DEĞİŞİKLİKLERİ

1. 5228 sayılı Kanununun 59'uncu maddesinin (3) numaralı fıkrasının (a) bendiyle GVK'nun yatırım indirimini düzenleyen 19'uncu maddesinin (4) numaralı fıkrasının üçüncü bendinde yer alan "Gayri maddi haklar" ibaresi "*Gayri maddi haklar ile ekonomik ömrü 5 yıldan daha kısa olan özel maliyet bedelleri*" olarak değiştirilmiştir.

Bu düzenlemeyle yatırım indiriminden yararlanmaması öngörülen özel maliyet bedellerine ilişkin olarak getirilen yıl sınırlamasının 8 yıldan 5 yıla indirilmesi amaçlanmaktadır.

2. 5228 sayılı Kanununun 59'uncu maddesinin (3) numaralı fıkrasının (b) bendiyle GVK'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendinde yer alan "2089 sayılı Çırak, Kalfa ve Ustalık Kanununa tâbi çırakların" ibaresi "*3308 sayılı Çıraklık ve Meslekî Eğitim Kanununa tâbi çırakların*" olarak değiştirilmiştir.

Bu değişikliklerle, ilgili Kanuna yapılan atıf düzeltilmektedir.

3. 5228 sayılı Kanununun 59'uncu maddesinin (3) numaralı fıkrasının (c) bendiyle GVK'nun 42'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Mart ayı sonuna kadar" ibaresi "*Mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar*" olarak değiştirilmiştir.

Bu düzenlemeyle ise, Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin ikinci fıkrasında değişiklik yapılarak, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlarda beyan zamanı, gelir vergisi beyan zamanı ile uyumlu hale getirilmektedir.

B- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

I- EĞİTİM VE ÖĞRETİM İŞLETMELERİNDE KAZANÇ İSTİSNASI

5228 sayılı Kanununun 30'uncu maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 8'inci maddesine 4 yeni bent eklenerek 4 yeni istisna kazanç tanımlanmıştır

Bu istisnaların ilki GVK'nun mülga 20'nci maddesinde 5228 sayılı Kanun ile düzenlenen eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnasının kapsamı biraz genişletilerek, kurumlar vergisi mükelleflerine de tanınmasından ibarettir

Söz konusu istisna 8. maddeye eklenen aşağıdaki 8 numaralı bent ile getirilmiştir.

"8. Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar."

GVK'nun mülga 20'nci maddesinde yaptığımız açıklamalar aynen bu bent için de geçerlidir. Bu bendin mülga 20'nci maddeden tek farklılığı eğitim ve öğretim işletmelerinin yanısıra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançların da kurumlar vergisinden istisna edilmesidir.

Böylece, kâr amacı gütmeyen, bilimsel araştırma ve etkinlikleri olan topluma yararlı vakıf ve dernekler tarafından tamamen sosyal amaçlı olarak işletilen rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da 5 vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır

KVK' nun 8. maddesine eklenen 8 numaralı bent uyarınca;

- 1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21 inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okul öncesi eğitim okulları,
- 1739 sayılı Kanunun 22-25 inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan ilköğretim okulları,
- 1739 sayılı Kanunun 26-30 uncu maddelerinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okulları (Orta Öğretim Okulları),
- Engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okulları (Özel Eğitim Okulları) ile
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin

işletilmesinden elde edilen kazançlar 5 vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için ayrıca ilgili Bakanlığın da olumlu görüş vermesi gerekmektedir.

5 vergilendirme dönemini kapsayan istisnanın başlangıcı, istisnanın kapsamına giren okul veya merkezlerin faaliyete geçtiği vergilendirme dönemi olacaktır. Örneğin, Kasım 2004 tarihinde faaliyete

geçen bir orta öğretim okulu için istisnanın başlangıcı 2004 takvim yılı olacak ve bu orta öğretim okulunun işletilmesi sonucu 2004, 2005, 2006, 2007 ve 2008 hesap dönemlerinde elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Maddede belirtilen okullar dışında kalan; dershaneler ile üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık kursları, bilgisayar kursları, şeför okulları, dans, bale ve mankenlik okulları gibi eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar için bu maddede yer alan istisna uygulanmayacaktır.

Diğer taraftan, eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamına girmemektedir.

Bununla birlikte, taşıma, yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, bu hizmetlerin de bizzat okul işletmecisi tarafından sağlanması halinde, taşıma, yemek ve yatma hizmetleri verilmesi de eğitim faaliyetleri içinde kabul edilerek istisna uygulamasına konu olabilecektir. Bu hizmetlerin okul işletmecisi tarafından sağlanmaması halinde ise sadece bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için istisna uygulanması mümkün olmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesine eklenen ve yukarıda açıklanan (8) numaralı bent, 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 5228 Sayılı Kanun'un yayımı tarihinde yürürlüğe girecektir.

Diğer taraftan 5228 sayılı Kanunun Geçici 1. Maddesi ile bu istisnanın uygulanması ile ilgili bir geçiş düzenlemesi yapılmıştır.

Bilindiği üzere 5228 sayılı Kanun'un 42. maddesi ile 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3'üncü mad-

desinin ikinci fıkrasında yer alan vergisel teşvikler madde metninden çıkarılmıştır Çünkü 5228 sayılı Kanun'un 27 ve 30. maddeleri ile Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan değişiklikler sonucu, eğitim ve öğretim işletmelerine eskisine oranla çok daha kapsamlı vergisel teşvikler getirilmiştir.

5228 sayılı Kanun'un aşağıda yer alan Geçici 1. Maddesi ile yapılan düzenlemeyle ise eski ve yeni teşviklerden hangi tarihte faaliyete geçen eğitim ve öğretim işletmelerin yararlanacağı düzenlenmektedir. Buna göre;

- 01.01.2004 tarihinden önce faaliyete geçen okullar, 625 sayılı Kanunun değiştirilmeden önceki 3. maddesinde yer alan teşviklerden,
- 01.01.2004 tarihinden sonra faaliyete geçen okullar ise 5228 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan düzenlemelerde yer alan hükümlerden yararlanacaktır

"Geçici Madde 1- 1.1.2004 tarihinden önce faaliyete geçen özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3 üncü maddesinin bu Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanır. Bu işletmelerden elde edilen kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanununun 20 nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bent hükümleri uygulanmaz."

**II-YURT DIŞI İŞTİRAK ve YURT DIŞI ŞUBE KAZANCI
İŐTİSNASI ile ULUSLARARASI HOLDİNG
ŞİRKETLERİNİN YURTDİŐİ İŞTİRAK KAZANCI İŐTİSNASI**

a) Yurt Dışı İŞtirak Kazancı İstisnası

5228 sayılı Kanununun 30' uncu maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları dűzenleyen 8' inci maddesine eklenen aŐađıdaki 9 numaralı bent ile kurumların yurt dıŐı iŐtiraklerinden elde ettikleri iŐtirak kazançları belirli Őartların sağlanması koŐuluyla kurumlar vergisinden istisna edilmiŐtir.

"9. Kanunű ve iŐ merkezi Tűrkiye'de bulunmayan anonim veya limi - ted Őirket mahiyetindeki bir Őirketin (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar hariĕ) ser - mayesine, kazancın elde edildiđi tarihe kadar devamlı olarak en az iki yıl sűreyle % 25 veya daha fazla oranda iŐtirak eden kurumlara, bu iŐtiraklerin kanunű veya iŐ merkezinin bulunduđu űlke vergi kanunları uyarınca en az % 20 oranında (esas faaliyet konusu fi - nansman temini veya sigortacılık olanlarda en az, Tűrkiye'de uygu - lanan kurumlar vergisi oranında) kurumlar vergisi benzeri vergi yűkű taŐıyan ve en az % 75'i ticarű, ziraű veya serbest meslek kazan - cı niteliđinde olan kazançları űzerinden elde ettikleri ve elde edil - diđi vergilendirme dűnemine iliŐkin yıllık kurumlar vergisi beyan - namesinin verilmesi gereken tarihe kadar Tűrkiye'ye transfer ettik - leri iŐtirak kazançları."

Bu bent ve bu bendi izleyen 10 ve 11 numaralı bentler ile hem űlkemize yabancı sermaye ĕekilmesi, hem de ekonomik ĕifte vergilendirmenin űnűne geĕilerek űlkemizdeki yatırım ortamının iyileŐtirilmesi amaĕlanmaktadır.

Bilindiđi űzere KVK' nun 8/1' inci maddesine gűre sadece tam mű-

kellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulmuş, buna karşın kurumların yurt dışındaki kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları için herhangi bir istisna tanınmamıştır.

Maddeye eklenen 9 ve 10 numaralı bentler ile yurt dışı kaynaklı iştirak veya şube kazançları (kâr payları) için de istisna getirilmektedir.

9 numaralı bent ile, Türkiye'deki kurumların yurt dışındaki kurumların sermayelerine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar aşağıda belirtilen şartların sağlanması koşuluyla kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Buna göre 9'uncu bent hükmü uyarınca istisnadan yararlanabilmek için şu şartların sağlanması gerekmektedir.

i) İştirak Edilen Yabancı Kurumun Tam Mükellef Olmaması

Maddede belirtilen istisnadan yararlanabilmek için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olması yani Türkiye'de tam mükellef olmaması gerekmektedir. Madde uyarınca sağlanan istisnayı, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunu göz önünde bulundurarak, her bir bent için ayrı ayrı uygulanabilecek şekilde elde edildiği ülkeler bakımından sınırlandırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Dolayısıyla istisnanın uygulanabilmesi için iştirak edilen kurumun kanunî veya iş merkezinin aynı zamanda Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen herhangi bir ülkede de bulunmaması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecek olan bu ülkeler tam anlamıyla bir vergi sistemine sahip olmayan veya aşırı ve zararlı özel vergilendirme rejimleri ile yatırımları çekmeye çalışan ülkeler olacaktır.

ii) İştirak Edilen Yabancı Kurumun Anonim Veya Limited Şirket Mahiyetindeki Bir Şirket Olması

İstisnadan yararlanabilmenin ikinci şartı, iştirak edilen yurt dışındaki kurumun anonim veya limited şirket mahiyetinde olmasıdır. Kurumlar vergisi kanunu çerçevesinde kurum olarak nitelendirilmekle beraber anonim veya limited şirket mahiyetinde olmayan kurumlardan, mesela yatırım fonlarından, elde edilecek iştirak kazançlarının bu istisnadan yararlanabilmesi mümkün değildir.

iii) İştirak Edilen Kurumun Esas Faaliyet Konusunun Finansal Kiralama Veya Her Nevi Menkul Kıymet Alım Satımı Olmaması

İstisnadan yararlanabilmek için gerekli olan üçüncü şart, iştirak edilen yurt dışındaki kurumun esas faaliyet konusunun finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olmaması gereğidir. Yurt dışında kurulmuş bulunan ve esas faaliyet konusu finansal kiralama olan kurumlara iştirak edilmesi durumunda diğer bütün şartlar yerine getirilmiş olsa bile bu iştiraktan elde edilen iştirak kazançları için istisnanın uygulanması mümkün değildir. Aynı şekilde iştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun her nevi menkul kıymet yatırım araçlarına yatırım yapmak olması durumunda da bu iştiraklerden elde edilen iştirak kazançlarına istisnanın uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

iv) İştirak Edilen Yabancı Kurumun Sermayesine, Kazancın Elde Edildiği Tarihte Devamlı Surette En Az İki Yıl Süre İle % 25 Ve Daha Fazla Oranda İştirak Edilmesi

İstisnadan yararlanabilmek için gerekli olan dördüncü şart iştirakin oranı ve elde bulundurma süresiyle ilgilidir. Madde hükmü uyarınca yurt dışındaki kurumda ki iştirakin en az % 25 oranında olması

ve bu iştirakin iştirak kazancının elde edildiği tarih itibariyle en az iki yıl süre ile ve kesintisiz olarak elde tutulmuş olması gerekmektedir. Dolayısıyla en az % 25 oranındaki iştirak şartının bütün iki yıl boyunca devam ettirilmiş olması bir zorunluluktur.

v) İştirak Edilen Yabancı Kurum Tarafından Dağıtım Tâbi Tutulan İştirak Kazancının Kanuni Veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca En Az % 20 Oranında Kurumlar Vergisi Benzeri Vergi Yükü Taşıyor Olması

İstisna için yerine getirilmesi gereken beşinci şart ise iştirak edilen yabancı kurumda dağıtım tâbi tutulan kazancın ilgili ülkede hangi oranda kurumlar vergisine benzer bir vergi yükü taşıdığı ile ilgilidir

Madde hükmü uyarınca bu iştiraklerin kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 20 oranında kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyor olması gerekmektedir. Esas faaliyet konusu finansman temini ve sigortacılık olan banka ve sigorta şirketlerinde en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyıp taşımadığına bakılacaktır

Maddeye eklenen diğer bir fıkra hükmü ile maddenin 9, 10 ve 11 inci bentlerdeki diğer koşulların yerine getirilmesi şartıyla bu bentlerde yer alan istisnaların, kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün; en az % 15 olması durumunda, iştirak kazancı veya iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/2'sine, en az % 10 olması durumunda, iştirak kazancı veya iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde edilen kurum kazancının 1/3 üne uygulanacağı belirtilmiştir.

Maddede ayrıca vergi yükünün nasıl belirleneceği açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke-

de ilgili dönemde tahakkuk eden toplam kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. Vergi yükü hesaplanırken kurumlar vergisi düştükten sonra kalan toplam dağıtılabilir kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmede bulunan ancak karşılık olarak veya yedek akçe olarak ayrılan kazanç tutarları da dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. Buna karşılık bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca vergiye tâbi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ancak fiilen yapılmış olan gerçek mahiyetteki giderler nedeniyle dağıtılabilir kazançta azalmaya yol açan unsurlar dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir. Örneğin kurum ticari kazancının 90, vergiye tâbi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gerçek gider tutarının 10, dolayısıyla vergiye tâbi kazancın 100 olduğunu ve bu kazancın yarısının vergiden istisna edildiğini varsayalım. Aynı zamanda bu ülkede vergi oranının % 20 olması durumunda hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi 10 olacak bu verginin dağıtılabilir kazanç olan 80 ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 10'un toplamı olan 90'a oranlanması sonucu bulunacak vergi yükü % 12,5 olacak dolayısıyla bu kazanç üzerinden elde edilecek iştirak kazancının tamamının istisnadan yararlanması mümkün olmayacak, sadece elde edilen iştirak kazancının 1/3'ü kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Buna karşılık diğer ülkede herhangi bir istisnadan yararlanılmadığı varsa yılır ise bu durumda kurumlar vergisi 20 olacak, kurumlar vergisi düştükten sonra kalan ve dağıtılabilir kazanç olan 70 ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 20'nin toplamı olan 90'a oranlanması sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü % 22,2 olacağından bu kazanç üzerinden elde edilecek iştirak kazançlarının tamamının istisnadan yararlanması mümkün olacaktır.

Şayet bu vergi yükü en az % 15 olur ise, bu takdirde iştirak kazancının tamamı değil, yarısı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Vergi yükünün en az % 10 olması durumunda ise iştirak kazancının sadece 1/3' ü kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

vi) İştirak Edilen Yabancı Kurumun Esas Faaliyet Konusunun Finansman Temini Ve Sigortacılık Olması Durumunda Kurumlar Vergisi Benzeri Vergi Yükünün Türkiye'deki Kurumlar Vergisi Oranına Eşit Veya Daha Fazla Olması

İstisnadan yararlanmanın bu altıncı şartı esas itibariyle %20'lik yurt dışı vergi yükü şartının, faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olan yabancı kurumlar açısından farklılaştırılmasından ibaret. Buna göre esas faaliyet konusu finansman temini ve sigortacılık olanlarda tam istisnadan yararlanabilmek için, beşinci şartta açıklandığı şekilde hesaplanacak olan kurumlar vergisi benzeri vergi yükünün Türkiye'de uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranına eşit olması gerekmektedir.

Beşinci şartta olduğu gibi yurt dışı vergi yükünün en az % 15 olması durumunda iştirak kazancının yarısı, vergi yükünün en az % 10 olması durumunda ise iştirak kazancının sadece 1/3' ü kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

vii) İştirak Edilen Yabancı Kurum Tarafından Dağıtımâ Tâbi Tutulan İştirak Kazancının En Az % 75'inin Ticarî, Ziraî Ve Serbest Meslek Kazancı Niteliğinde Olması

İstisna uygulamasının yedinci şartı, dağıtımâ tâbi tutulan kazancın içeriği ile ilgilidir. Buna göre iştirak kazancı elde edilen yabancı kurum kazancının en az % 75'inin ticarî, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğinde olması gerekmektedir. Eğer iştirak edilen yabancı kurumun dağıtımâ tâbi tuttuğu kurum kazancının % 75'ten fazlası bu

tür gelirlerden oluşuyor ise elde edilen iştirak kazancının tamamı istisna edilecektir.

Örneğin toplam kurum kazancı 100 olan yurt dışı iştirakin kazanç kompozisyonunun aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım.

Ticarî kazanç	50
Serbest Meslek	15
Faiz	15
Menkul Kıymet Alım Satım Kazancı	20

Bu durumda ticarî kazanç ve serbest meslek kazancı niteliğindeki kazancın toplam kazanca oranı % 65 olduğundan, bu dönemde elde edilen bütün kurum kazancı unsurları üzerinden elde edilecek iştirak kazancına istisnanın uygulanması mümkün olamayacaktır

viii) Elde Edilen İştirak Kazançlarının Elde Edildiği Vergilendirme Dönemi ile İlgili Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Tarihine Kadar Türkiye'ye Transfer Edilmesi

İstisnanın uygulanması ile ilgili sekizinci ve son şart ise yurt dışı iştirak kazancının Türkiye'deki kurum tarafından elde edildiği vergilendirme dönemi ile ilgili kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gereğidir. Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi bir zorunluluk olmakla beraber bu kazancın kurumlar vergisi beyanname verme tarihinin sonuna kadar Türkiye'ye fiilen transfer edilmediği durumda bu istisnadan yararlanmak mümkün olmayacaktır. Kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonra transferler yapılması halinde, artık istisnadan yararlanmak mümkün olmayacaktır

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesine eklenen ve yukarı-

da açıklanan (9) numaralı bent, 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girecektir.

b) Yurt Dışı Şube Kazancı

5228 sayılı Kanununun 30'uncu maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 8'inci maddesine eklenen aşağıdaki 10 numaralı bent ile kurumların yurt dışında faaliyet gösteren şubelerinden elde ettikleri kazançlar belirli şartların sağlanması koşuluyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

"10. Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar hariç) aracılığı ile elde ettikleri ve iş yeri veya daimi temsilcinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %20 oranında (esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında) kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyan ve en az % 75'i ticarî, ziraî veya serbest meslek kazancı niteliğinde olan ve elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi takip eden üçüncü ayın sonuna kadar Türkiye'ye transfer ettikleri kazançları."

Bu bent ile Türkiye'deki kurumların yurt dışında faaliyet gösteren şubelerinden elde ettikleri kazançlar aşağıda belirtilen şartların sağlanması koşuluyla kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. 10'uncu bende yer alan şartlar 9'uncu bentte yurt dışı iştirak kazançları istisnası için aranan şartlarla özellik itibarıyla aynıdır. Bu nedenle burada 10'uncu madde için de aynen geçerli olan bu şartlara (birinci ve kısmen altıncı şart hariç) sadece başlıklar halinde değinilecektir. Diğer şartlarla ilgili olarak 9'uncu bentte yapılan açıklamalar bu bent yönünden de aynen geçerlidir.

i) Kurumun İşyeri Veya Daimi Temsilcisinin Bakanlar Kurulu Kararı İle Belirlenen Ülkelerde Bulunmaması

Yurt dışı iştirak kazancı istisnasından farklı olarak, Türkiye’deki kurumların yurt dışı şubelerinden elde ettikleri kazancın kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için, şubenin (işyeri veya daimi temsilcinin) Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen ülkelerde bulunması gerekmektedir. Bu nedenle kurumların sadece Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiş olan ülkelerde faaliyet gösteren şubelerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Yurt dışı iştirak kazancı istisnası açısından böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır

ii) İşyeri Veya Daimi Temsilcinin Esas Faaliyet Konusunun Finansal Kiralama Ve Her Nevi Menkul Kıymet Yatırımı Olmaması

iii) Diğer Bir Ülkedeki İşyeri Veya Daimi Temsilcisi Aracılığı İle Elde Edilen Kazancın Bu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca En Az % 20 Oranında Kurumlar Vergisi Benzeri Vergi Yükü Taşıyor Olması

iv) Diğer Bir Ülkedeki İşyeri Veya Daimi Temsilcinin Esas Faaliyet Konusunun Finansman Temini Ve Sigortacılık Olması Durumunda Kurumlar Vergisi Benzeri Vergi Yükünün Türkiye'deki Kurumlar Vergisi Oranına Eşit Olması

v) Diğer Bir Ülkedeki İşyeri Veya Daimi Temsilcisi Aracılığı İle Elde Edilen Kazancın En Az % 75'inin Ticarî, Ziraî Ve Serbest Meslek Kazancı Niteliğinde Olması

vi) Diğer Bir Ülkedeki İşyeri Veya Daimi Temsilcisi Aracılığı İle Elde Edilen Kazancın Elde Edildiği Vergilendirme Dönemi İle İlgili Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi Gereken Tarihi Takip Eden Üçüncü Ayın Sonuna Kadar Türkiye'ye Transfer Edilmesi

Yurt dışı şube kazancının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için bu kazancın Türkiye'deki kurum tarafından elde edildiği vergilendirme dönemi ile ilgili kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi takip eden üçüncü ayın sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekmektedir. Bu tarihten sonra yapılan transferler için istisnadan yararlanmak mümkün olmayacaktır.

Görüleceği üzere yurt dışı şube kazançlarının istisna edilebilmesi için gerekli olan şartlar, yurt dışı iştirak kazançlarının istisna edilmesi ile paralellik taşımakta olup iştirak kazançları ile ilgili olarak yukarıda 9'uncu bende yönelik yapılan açıklamalar şube kazançları için de aynen geçerli olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesine eklenen ve yukarıda açıklanan (10) numaralı bent, 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girecektir.

c) Uluslararası Holding Şirketlerinin Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnası

5228 sayılı Kanununun 30'uncu maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 8'inci maddesine eklenen aşağıdaki 11 numaralı bent ile uluslararası holding şirketlerinin yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları, belirli şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

"11. Kazancın elde edildiği tarihte devamlı surette en az iki yıl sü-

reyle aktif toplamının % 75 veya daha fazlası kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlerin (esas faaliyet konusu finansal kiralama veya her nevi menkul kıymet yatırımı olanlar hariç) her birinin sermayesine en az % 25 oranında iştirakten oluşan tam mükellef anonim şirketlerin, kurum kazancının % 75 veya daha fazlasını oluşturması koşuluyla bu iştiraklerin kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 20 oranında (esas faaliyet konusu finansman temini veya sigortacılık olanlarda en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında) kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıyan ve en az % 75'i ticarî, zirai veya serbest meslek kazancı niteliğinde olan kazançları üzerinden elde ettikleri ve elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer ettikleri iştirak kazançları"

Bu bent ile Türkiye'de tam mükellef bir anonim şirket şeklinde faaliyet gösteren uluslararası holding şirketlerinin yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları aşağıda belirtilen şartların sağlanması koşuluyla kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Bu bentte düzenlenen istisnadan faydalanabilmek için gerekli olan şartlar nitelik itibariyle 9 ve 10'uncu bentlerde aranan şartlarla hemen hemen aynıdır. Ancak bu bentte diğerlerine ilaveten uluslararası holding şirketinin sahip olması gereken niteliklere de yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesine eklenen 11'inci bentte düzenlenen istisnadan yararlanabilmek için gerekli olan şartlar şunlardır;

i) 9'uncu Bentte Belirtilen Koşulların Aynen Yerine Getirilmesi

ii) İştirak Kazancı Elde Eden Kurumun, Türkiye'de Tam Mükellef Bir Anonim Şirket Olması

iii) Bu Kurumun Yurt Dışı İştiraklerinin Bu Kurumun Toplam Aktifi İçerisindeki Payının En Az % 75 Olması

iv) Bu Kurumun Yıllık Kazancının En Az % 75'inin Yurt Dışı İştirak Kazançlarından Oluşması

Tüm bu şartların gerçekleşmesi durumunda, sadece yurt dışından elde edilen iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Uluslararası holding şirketlerin yurt dışı iştirak kazançlarına kurumlar vergisi açısından tanınan bu istisnaya ilaveten yine 5228 sayılı Kanunla KVK'na eklenen bir fıkra ile de istisna edilen bu kazançlar üzerinden anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere dağıtılan kâr payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b/ii) numaralı alt bendi uyarınca % 5'ten fazla bir oranda vergi kesintisi yapılamayacağı hükme bağlanmıştır

Bilindiği üzere GVK'nun 94. Maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b/ii) numaralı alt bendi tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef gerçek kişilere, Türkiye'de ticari kazanç elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları üzerinden yapılacak olan stopajı düzenlemektedir ve bu bent uyarınca yapılan kar payı dağıtımları üzerinden %10 oranında⁸ stopaj yapılmaktadır

8 2003/6577 sayılı BKK ile Yürürlük;01.01.2004

Bu durumda uluslararası holding şirketinin Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan ortaklarına yaptığı kar payı dağıtımları üzerinden sadece % 5 oranında stopaj yapılabilir.

Diğer taraftan, 11. bentte tanımlanan kurumdan (uluslararası holding şirketinden) kâr payı elde edenin tam mükellef kurum veya Türkiye’de ticari kazanç elde eden dar mükellef bir kurum olması halinde, GVK’nun 94’üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b/i) numaralı alt bendi uyarınca zaten herhangi bir stopaj yapılması söz konusu değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8’nci maddesine eklenen ve yukarıda açıklanan (11) numaralı bent, 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girecektir.

III- AR-GE İNDİRİMİ

5228 sayılı Kanun’un 31’inci maddesiyle KVK’nun 14’üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve (7) numaralı bendi yürürlükten kaldırılmıştır.

"6. Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40’ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. "

Bu değişiklikle KVK'nun 14'üncü maddesinin 5228 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki 6 numaralı bendinin 4. alt bendinde kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptıkları araştırma ve geliştirme (AR-GE) harcamalarının teşvikini öngören 3 yıllık vergi erteleme mekanizmasını düzenliyordu. Buna göre mükelleflerin kendi bünyelerinde yaptıkları AR-GE harcamalarının tutarını geçmemek üzere yıllık olarak ödeyecekleri verginin %20'sinin kanuni süresinden tahsilinden vazgeçiliyor ve bu orana isabet eden vergi üç yıl süreyle faizsiz olarak erteleniyordu. Ertelenen vergi ise bu üç yıllık süre içerisinde kurumlar vergisinin ödenme süresi içerisinde eşit taksitlerle ödenmekteydi.

Ancak gerek mükelleflerin üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi alınması, gerek kurumlar vergisinin tek seferde ödenmesi ve gerekse de enflasyon oranının önemli ölçüde aşağıya çekilmesi, bu erteleme teşvik niteliği önemli ölçüde zayıflatmıştı.

İşte bu zaafiyeti gidermek ve AR-GE harcamalarının daha etkin desteklenmesi için vergi erteleme sistemi kaldırılmış ve yerine AR-GE harcamalarının % 40'ının kurum kazancından indirilmesine olanak sağlayan bu düzenleme yapılmıştır. KVK'nunda AR-GE harcamalarının teşviki konusunda yapılan bu düzenleme, GVK'nun 89'uncu maddesinde yapılan düzenlemenin aynısıdır ve ona paraleldir.

Bilindiği üzere, AR-GE harcamaları niteliklerine göre ya doğrudan ya da amortisman yoluyla gider olarak kaydedilmekte ve bu surette beyan edilecek gelirin tespitinde dikkate alınmaktadır.

Diğer taraftan gerekli şartları taşımaları halinde (GVK-19) mükelleflerin AR-GE departmanlarında kullandıkları amortisman tabii ikisadî kıymetler için yatırım indirimi uygulamasından yararlanmaktadır.

5228 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen AR-GE teşviğiyle (Ar-Ge indirimiyle) ise hem AR-GE harcamalarının daha önce olduğu gibi gider kaydedilmesine olanak tanınmakta hem de bu giderlere ilave olarak bunların toplamının % 40'ının ilgili dönemde beyan edilen kurum kazancından indirilmesine imkân sağlanmaktadır. Bu durumda mükelleflere her 100 birimlik AR-GE harcaması için harca tutarı olan 100 değil, 140 birim indirim hakkı tanınmaktadır (140 birimin 100' ü gider olarak, 40' ı indirim olarak)

Ancak burada dikkat edilmesi gereken konu, AR-GE faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden fazladan %40 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanmayacağıdır.

Bu indirimden sadece mükelleflerin işletme-içi araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik harcamaları girmektedir. Bu yönüyle Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğindedir.

Maliye Bakanlığı gerek görmesi halinde, Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecek harcamaların yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik olup olmadığı konusunda ilgili kuruluşlara incelettirilerek ekspertiz raporuna bağlanması koşulunu getirebilecektir. Bilindiği üzere eski düzenlemede de buna benzer bir uygulama yaptırılmakta ve bu harcamalar incelenmek üzere TÜBİTAK ve/veya üniversite-

9 4691 sayılı Kanunla sağlanan vergisel teşvikler için bkz. Gel.Gen.Müd.'nün 28.10.2003 tarih ve KVK-1/ 2003-1 / Teknoloji Geliştirme Bölgeleri – 1 sayılı Sirküleri ile yine Gel.Gen.Müd.'nün 15.03.2004 tarih ve KVK-6/2004-4/Teknoloji Geliştirme Bölgeleri – 2 sayılı Sirküleri

lerle, mükellefin araştırma yaptığı konuda uzmanlaşmış kuruluşlara gönderilmekteydi (Uygulamaya ilişkin ayrıntılı açıklamalar 31, 40 ve 67 No'lu K.V.K. G.T.'lerinde yer almaktadır).

Yeni düzenleme ile Ar-Ge indiriminin geçici vergi dönemlerinde de uygulanmasına imkan tanınacaktır¹⁰ Bu şekilde 4842 sayılı Kanun ile özellikle kurumlar vergisi mükellefleri açısından ortaya çıkan olumsuzluk giderilmiştir.

Geçici vergi uygulamasında AR-Ge indiriminden yararlanmış mükellefler açısından, yıl bazında ilgili kuruluşlarca yapılacak değerlendirmeler sonucunda, Ar-Ge indirim kapsamında değerlendirilmeyen harcamaların geçici vergi dönemlerinde Ar-Ge indirimine konu edilmiş olduğunun tespiti halinde, gerekli düzeltmelerin ilgili hükümler çerçevesinde yapılacaktır(GVK Mük.120)

Diğer taraftan 5228 sayılı Kanunun geçici 5'inci maddesiyle yapılan düzenleme uyarınca Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar yapılan AR-GE harcamaları, eski düzenleme çerçevesinde işlem görecektir yani vergi erteleme sistemi çerçevesinde teşvik edilecektir. Dikkat edilirse buradaki temel ayırım harcamanın yapılma tarihidir. Harcamanın ilişkili olduğu AR-GE projesi açısından bir ayırım yoktur. Aynı proje için 5228 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce yapılan harcamalar eski düzenleme çerçevesinde, bu tarihen sonra yapılan harcamalar ise yeni teşvik sistemi içerisinde değerlendirilecek ve indirim tabi tutulacaktır.

2004 yılının ilk altı aylık dönemine ilişkin olarak verilen geçici vergi beyannamelerinde ise AR-GE harcamalarına yönelik herhangi bir düzeltme sözkonusu olmayacaktır.

10 Özellikle kurumlar vergisi mükellefleri açısından önemli bir konudur. Çünkü 4842 sayılı Kanun sonrasında kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı kurumlar vergisi oranına yükseltilmiştir.

Kurumların yapmış oldukları Ar-Ge harcamalarının teşviğini öngören değişiklik 5228 Sayılı Kanun'un yayımı tarihinde yürürlüğe girecektir.

IV- ZARAR MAHSUBU VE DİĞER İNDİRİMLER

5228 sayılı Kanun'un 32'nci maddesiyle KVK'nun 14'üncü maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki mükerrer 14'üncü madde eklenmiştir.

"Zarar mahsubu ve diğer indirimler

MÜKERRER MADDE 14. - 1. Kurumlar vergisi matrahının tespiti - tinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere, kurum kazancından aşağıdaki indirimler yapılır.

a) Her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların malî bilançolarına göre meydana gelen zararlar (aynı sektörde faaliyet göstermesi, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması koşullarıyla 37 ve 39 uncu maddeler çerçevesinde devir alınan kurumların, devir tarihi itibarıyla aktif toplamını geçmeyen zararları ile 38 inci maddede belirtilen bölünme işlemi sonucu münfesi olan kurumun aktif toplamını geçmeyen zararları dahil).

Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde indirim konusu yapılır. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve

kâr-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve terciime edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazançlardan indirilmez.

b) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

c) (b) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yurdu, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri ile il özel idareleri ve belediyeleri ile il özel idareleri ve belediyeleri.

diyeler, köyler ve kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulu - lunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faali - yetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kül - tür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

i. Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

ii. Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanı - tımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de da - hil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanma - sı, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına,

iii. Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama akta - rılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

iv. 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsa - mındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işleri - ne,

v. Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırma - larına,

vi. Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korun - ması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

vii. Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

viii. 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

ix. Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

x. Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmaları,

İlişkin harcamalar ile bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanunî oranına kadar çıkarmaya yetkilidir.).

e) 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kurulu ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

2. Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

3. Bu maddenin uygulamasıyla ilgili usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Bu değişiklikle esas itibariyle KVK'nun 14'üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 ve 7 numaralı bentlerinde yer alan bağış ve yardımlara ilişkin indirimler ile zarar mahsubuna ilişkin hükümler mükerrer 14'üncü madde olarak yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan düzenlemeyle mükerrer 14'üncü maddede yer alan gider ve harcamalar beyanname üzerinde gösterilecek ve kurum kazancından bu şekilde indirilecektir. Dikkat edilecek olursa bu yeni düzenleme ile gelir vergisi mükellefleri için geçerli olan (89'uncu madde kapsamında) beyanname üzerinden indirim sistemiği Kurumlar Vergisi Kanununa da taşınmıştır.

Mükerrer 14'üncü maddede Kurumlar Vergisi Kanununun 14'üncü maddesinin birinci fıkrasının, 6 ve 7 numaralı bentlerinde yer alan hükümlere (Ar-Ge teşviğini düzenleyen kısmı hariç) aynen yer verilmiştir. Diğer yeni ihdas edilen bu maddede ayrıca GVK'nun 89'uncu maddesinde 5228 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere paralel ağağıda başlıklar halinde açıklanan yeni değişiklikler de yapılmıştır.

Diğer taraftan, devir halinde zarar mahsubuna ilişkin olarak KVK'nun değiştirilmeden önceki 14/7. maddesinde yer alan "zarar dışındaki aktif toplamı" ibaresi, mükerrer 14'üncü maddede "aktif toplamı" olarak değiştirilmiştir. Böylece, muhasebe sistemi içerisinde zararların özsermaye kalemleri arasında negatif bir unsur olarak gösteriliyor olması dolayısıyla ifadenin muhasebe uygulamalarına daha paralel hale getirilmesine çalışılmıştır.

Bu değişiklikler 5228 Sayılı Kanun'un yayımı tarihinde yürürlüğe girecektir.

a) Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzurevi, Bakım Ve Rehabilitasyon Merkezi İnşası veya Bunların Faaliyetlerinin Devamı İçin Yapılan Harcama, Bağış Ve Yardımlar

Hatırlanacağı üzere 4842 sayılı Kanun¹¹ ile KVK'nun 14/6'ncı maddesinde önemli değişiklikler yapılmış ve maddeye bir alt bent eklenerek;

- Genel bütçeye dahil dairelere,
 - Katma bütçeli idarelere,
 - İl özel idarelere,
 - Belediyelere ve,
 - Köy tüzel kişilikleri ile
 - Bunlar tarafından teşkil olunan müesseselere bağışlanan;
3. Okul,
4. Öğrenci yurdu¹² inşası dolayısıyla yapılan harcamalar inşaa eden kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar ile bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlarının tamamının (%100'ünün) kurum kazancından indirilebilmesine imkan tanınmıştır.

Bu değişiklikten yaklaşık 3 ay sonra çıkarılan 4962 sayılı Kanunla¹³ ise, okul ve öğrenci yurtlarının yanısıra **sağlık tesisleri** için yapı-

11 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

12 100 yatak kapasitesinden az olmayacaktır. Kalkınmada öncelikli yörelerde eli yatak yeterli olmaktadır

13 07.08.2003 tarih ve 30.07.2003 tarihli R.G.'de yayımlanmıştır.

lan inşaa ve diğer harcamaların da tamamının da indirimine olanak tanındı.

5228 sayılı Kanunla okul, öğrenci yurdu ve sağlık tesislerine ilave ten ;

- ✓ Çocuk yuvası,
- ✓ Yetiştirme yurdu,
- ✓ Huzurevi ile
- ✓ Bakım ve Rehabilitasyon merkezlerinin inşaa dolayısıyla yapılan doğrudan harcamaların tamamının (% 100'ü) da kurum kazancından indirimine imkan verilmiştir.

Bu indirimden yararlanabilmek için inşaa edilen çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin, 100 yatak kapasitesinden az olmaması, (Kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak yeterli olmaktadır) ve bu tesislerin, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelere, belediyelere ve köy tüzel kişilikleri ile bunlar tarafından teşkil olunan müesseselere bağışlanması gerekmektedir.

KVK'nun mükerrer 14'üncü maddesinde düzenlenen bu indirimden sadece bu tesislerin inşaa için doğrudan yapılan inşaa harcamaları değil, aynı zamanda bu tesisleri inşaa etmekte olan yukarıda sayılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımın da yineta-
mamı (%100'ü) indirim konusu yapılabilecektir (dolaylı inşaa harcamaları).

Diğer taraftan çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşaaıyla doğrudan veya dolaylı ilgili olmamakla birlikte bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilme-

leri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımın yine tamamı (%100'ü) kurum kazancından indirilebilecektir

b) Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korunması ile Kültür el ve Sanatsal Etkinliklerin Desteklenmesi Amacıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar

5035 sayılı Kanun¹⁴ ile Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar adına kayıtlı olan, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser tescilli abide eserlerin;

v) bakımı,

vi) onarımı,

vii) restore edilmesi ve

viii) yaşatılması amacıyla Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne yapılan bağış ve yardımların TAMAMININ kurum kazancından indirilebilmesine imkan tanınmıştı.

5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemenin amacı da ülkemizin sahip olduğu kültür ve tabiat varlıklarının korunmasını teşvik etmektir.

5228 sayılı Kanun ile mükerrer 14'üncü maddenin (d) bendinde yapılan düzenleme ile bu teşviğin kapsamı ve sınırları genişletilmiştir

Sözkonusu düzenleme sonucunda,

3. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma fa-

14 02.01.2004 tarih ve 25334 (M) sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

aliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ve ya

4. Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

faaliyetlere ilişkin olarak yapılan harcamalar ile bağış ve yardımların tamamının (%100' ünün) yıllık beyanname ile bildirilen kurum kazancından indirilebilmesine imkan sağlanmıştır

İndirimine imkan verilen harcama, bağış ve yardımların ilişkili olması gereken kültür ve tabiat varlıklarının korunması ile kültürel ve sanatsal etkinliklerin desteklenmesi amacıyla yapılan faaliyetlerin kapsamı ve sınırları ise mükerrer 14' üncü maddenin (d) bendinin altında yer alan 10 ayrı alt bentte düzenlenmiştir.

Buna göre desteklenmesi uygun görülen sözkonusu faaliyetler şunlardır;

- Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal ve uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesi,
- Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanması
- Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması,

- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işleri,
- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmaları,
- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmaları,
- Kültür envanterinin oluşturulması çalışmaları,
- 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanması,
- Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımı,
- Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmaları.

Dikkat edilecek olursa, bu 10 bentte sayılan faaliyetlerin tamamı, kültür varlıklarımızın korunması ve kalıcı hale getirilmesi ile kültür envanterimizin oluşturulması amacına yönelik ticarî mahiyet arz etmeyen çalışmalardır

Bu çalışmalara ilişkin olarak yapılacak bağış ve yardımların gelir (ve kurumlar) vergisi açısından indirim olarak kabul edilmesiyle, bu tür faaliyetlere yönelik sponsorluğun teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

Mükerrer 14'üncü madde kapsamına giren bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın indirime esas değeri yine eski düzenlemede olduğu gibi tespit edilecek ve indirime konu olan mal ve hakkın;

- varsa mukayyet değeri,
 - yoksa VUK hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri
- esas alınacaktır

V- TASFİYE İŞLEMLERİNİN İNCELENMESİ

5228 sayılı Kanun' un 33'üncü maddesi ile KVK' nun tasfiye işlemlerinin incelenmesini düzenleyen 35 inci maddesinin sonuna aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

"Maliye Bakanlığı mükelleflerin, hukukî statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptır - mamaya yetkilidir"

Bilindiği üzere KVK' nun 35'inci maddesine göre, tasfiye beyannamesinin verilmesi ile en geç bir ay içinde vergi incelemesine başlanması ve aralıksız bir şekilde yapılan bu inceleme sonucunda tasfiye işlemlerinin doğruluğu ve bu arada bu işlemlere yönelik olarak tasfiye memurlarının varsa sorumluluğu tespit edilmesi gerekmektedir.

5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle Maliye Bakanlığına tasfiye işlemleri sonuçlanan mükelleflerin;

- hukukî statülerini,
- faaliyet gösterdikleri alanları ve
- tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini

dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptı-
rıp- yaptırmama konusunda yetki verilmiştir.

Bu madde 5228 Sayılı Kanun'un yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe
girecektir.

VI- ÖZEL ÖDEME SÜRELERİ

5228 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesiyle KVK'nun dar mükellef
kurumların, kurumlar vergisini ödeme sürelerini düzenleyen 41'inci
maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

*"Madde 41. - Kurumlar vergisi, 22 nci maddede yazılı hallerde be-
yanname verme süresi içerisinde, 24 üncü maddede yazılı hallerde
ise beyannamenin verileceği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar
ödenir."*

Bu düzenleme ile dar mükellef kurumların KVK'nun 22'nci ve
24'üncü maddelerinde düzenlenen kazançları üzerinden hesaplanan
kurumlar vergisinin ödeme zamanları yeniden belirlenmiştir

Buna göre, KVK'nun 22'nci maddesi çerçevesinde dar mükellef
kurumların özel beyanname ile beyan edilen kazançları üzerinden
hesaplanan kurumlar vergisi, beyanname verme süresi içinde, yani
ilgili kazancın iktisap edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde öden-
mesi gerekmektedir.

Diğer taraftan yine dar mükellef kurumların KVK'nun 24'üncü maddesinde düzenlenen kazançları üzerinden yapılan kurumlar vergisi tevkifatı ise tevkifatın yapıldığı ayı izleyen ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenecektir. Bilindiği üzere KVK'nun 24'üncü maddesi uyarınca yapılan tevkifatlar tevkifatın yapıldığı ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar beyan edilmektedir.

VII- 2004 YILI İÇİNDE ELDE EDİLEN YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İLE YURT DIŞI ŞUBE KAZANÇLARINA GETİRİLEN SINIRLI SÜRELİ İSTİSNA DÜZENLEMESİ

5228 sayılı Kanun'un 35'inci maddesiyle KVK'na aşağıdaki geçici 33'üncü Madde eklenmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 33.- Kurumların bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.12.2004 tarihine kadar; kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları ile yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde ettikleri kurum kazançları 30.6.2005 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak kaydıyla kurumlar vergisinden müstesnadır."

KVK'na eklenen bu geçici madde ile kurumların bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31.12.2004 tarihine kadar; kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları ile yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilcisi aracılığı ile elde ettikleri kurum kazançları 30.6.2005 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak kaydıyla kurumlar vergisinden müstesna tutulmaktadır.

Burada tanınan istisna ile KVK'nun 8. maddesine eklenen 9, 10 ve 11 numaralı bentleriyle getirilen istisnaların karıştırılmaması gerekir. Bu madde esas itibarıyla 01.01.2005 tarihinden itibaren yürürlükte

lûge girecek olan sözkonusu bentlere bir ön hazırlık ve geçiş düzenlemesi niteliğindedir. Bu nedenle de geçici 33'üncü maddeyle getirilen istisnanın süresi sınırlıdırGeçici 33. madde kapsamına

- Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde edilen iştirak kazançları ile
- Yurt dışında bulunan iş yeri veya kanuni temsilcisi aracılığı ile elde edilen kurum kazançları, girmektedir

Kapsama giren kazançların bu istisnadan yararlanabilmesi için ise;

i) 5228 sayılı Kanunun yayım tarihinden itibaren 31.12.2004 tarihine kadar elde edilmiş olması ve

ii) 30.6.2005 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması, gerekmektedir.

Bu istisnanın uygulanması ile ilgili olarak göz önünde bulundurulması gereken en önemli husus iştirak kazancı veya şube kazancının elde edilmiş tarihidir. Sadece bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra 31.12.2004 tarihine kadar elde edilen iştirak kazançları ile şube kazançları istisnadan yararlanabilecektir. Kanunun yayım tarihinden önce elde edildiği halde Türkiye'de kurum kazancına dahil edilip beyan edilmeyen veya 31.12.2004 tarihinden sonra elde edilen iştirak kazançları ile şube kazançlarının bu istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Bu madde 5228 Sayılı Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir.

VIII- KISMI BÖLÜNMENİN KAPSAMINA DAR MÜKELLEFLERİN ALINMASI

5228 sayılı Kanununun 59'uncu maddesinin (16) numaralı fıkrasıyla, 5422 sayılı KVK'nun 38'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "Tam mükellef bir sermaye şirketinin bilançosunda" ibaresi "*Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya bu mahiyetteki bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda*" şeklinde değiştirilmiştir. ,

Bu değişiklik sonucu, KVK'nun 38'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde düzenlenmiş bulunan kısmî bölünme uygulaması, dar mükellefleri de kapsayacak şekilde genişletilmiş bulunmaktadır. Bu değişikliğin yapıma amacı ise, dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimî temsilcisinin bilançosundaki varlıkların kısmî bölünme suretiyle kurulacak tam mükellef bir şirkete sermaye olarak konulması, ayrıca kısmî bölünme suretiyle yerli ve yabancı sermaye ortaklığı kurulmasının önünün açılmak istenmesidir.

Bu madde 5228 Sayılı Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir.

MAHSUP VEYA İADESİNE İMKAN VERİLMİYEN FON PAYLARININ GİDER YAZILABİLMESİ

5228 sayılı Kanun'un 40'inci maddesiyle 4842 sayılı Kanuna aşağıdaki Geçici 4'üncü madde eklenmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 4. - Bu Kanunun geçici 1 inci maddesi uyarınca mahsup ve iadeye konu olmayan fon paylarının 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin 1.1.2004 tarihinden sonra verilen ve 31.12.2004 tarihinden önce sona eren özel hesap dönemlerine ilişkin -

kin olarak verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının % 10'unu aşan kısmı beyannamenin verildiği döneme ilişkin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Ancak, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinden, kâr veya zararı yukarıda belirtilen vergilendirme dönemlerinden sonra tespit edilerek beyan edileceklerle ilgili fon paylarının, bu işlere ilişkin kâr veya zararın beyan edildiği yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin % 10'unu aşan kısmı, beyannamenin verildiği dönemin kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır."

Bilindiği üzere 4842 sayılı Kanununun 37. maddesinin 3. fıkrasıyla 25.6.1992 tarihli ve 3824 sayılı Kanununun 18, 19, 20, 21 ve 22'nci maddeleri, 7.11.1985 tarih ve 3238 sayılı Kanununun 12. maddesinin ikinci fıkrasının (h) bendi, 29.5.1986 tarih ve 3294 sayılı Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi **fon payı uygulamasına** son verilmesi amacıyla yürürlükten kaldırılmıştır

Bu değişiklik sonucunda, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak 1.1.2004 tarihinden sonra verdikleri yıllık beyannameler üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarı üzerinden ayrıca fon payı hesaplanmamıştır Diğer taraftan da bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak 2003 vergilendirme dönemi içinde ödenen fon paylarını da herhangi bir şekilde mahsup ve iadeye konu edemeyecekleri hükme bağlanmıştır.

Mükellefler arasında rahatsızlık ve haksızlık hissi uyandıran bu düzenlemeye çok çeşitli tepkiler gelmiş ve bu haklı tepkileri bir ölçüde karşılamak amacıyla 5228 sayılı Kanun ile mahsup ve iadeye konu olamayan bu fonların belirli şartlarla gider yazılmasına imkan verilmiştir.

Yapılan düzenleme uyarınca, 31.12.2003 tarihine kadar tevkifat suretiyle ödenmiş olan ancak mahsup veya iadesine imkân verilmeyen fon payları toplamının, 2003 yılına ilişkin olarak verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan verginin % 10'unu aşan kısmı, 2004 yılına ilişkin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örneğin, XYZ (A.Ş.) 2003 hesap dönemine ilişkin olarak Bakırköy Vergi Dairesine vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesinde 150 milyar TL matrah beyan etmiş bu matrah üzerinden de 49.500.000.000.-TL kurumlar vergisi ödemiştir. Kurumun 2003 hesap dönemi kurum kazancına ilişkin yıl içinde ödemiş olduğu fon payı tutarı 6.5 milyar TL'dir.

Buna göre XYZ (A.Ş.)'nin 2004 hesap döneminde gider olarak dikkate alabileceği fon payı tutarı, 2003 hesap dönemi kurum kazancı üzerinden ödediği verginin %10'unu aşan tutar kadar yani $(6.500.000.000 - (49.500.000.000 * \% 10)) = 1.550.000.000.-$ TL olacaktır.

Bu düzenleme sonucunda XYZ (A.Ş.) aslında, 2003 yılında ödediği 6.500.000.000.TL fon payının sadece $(1.550.000.000 * \%33)$ 511.500.000 TL'sini üstelikte yaklaşık 1 yıl gecikmeli olarak devletten geri alabilecektir.

Bu uygulama özel hesap dönemleri bulunan kurumlarda, bu dönemler dikkate alınarak yerine getirilecektir. Bilindiği üzere VUK'nun 174'üncü maddesine göre kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılmaktadır.

Diğer taraftan bir özel düzenleme de birden fazla takvim yılına sırayet eden inşaat ve onarma işleri için yapılmıştır. Bilindiği üzere

bu gibi işlerde kazancın tespitinde işin bitim tarihi esas alınmaktadır. Yapılan düzenleme uyarınca, 2003 yılından sonra biterek kazanç tespit edilecek işlerle ilgili olarak tevkif suretiyle ödenen fon paylarının, biten iş ile ilgili kazancın beyan edildiği vergilendirme dönemine ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan verginin %10'unu aşan kısmı, beyannamenin verildiği yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır

Bu madde, 5228 Sayılı Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir.

C- 5084 SAYILI KANUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

a) Bedelsiz Devrin Kapsamının Genişletilmesi ve Devir Bedelinin Taksitlendirilmesi

5228 sayılı Kanununun 54' üncü maddesiyle 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi başlıklı 5'inci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Bu Kanununun 2 nci maddesinin (b) bendi kapsamındaki illerde en az on kişilik istihdam öngören yatırımlara girişen gerçek veya tüzel kişilere; Hazineye, katma bütçeli kuruluşlara, belediyelere veya il özel idarelerine ait arazi veya arsaların mülkiyeti bedelsiz olarak devredilebilir. Üzerinde henüz faaliyete geçmemiş yatırım bulunan arazi veya arsalar da bu kapsamda değerlendirilir. Ancak organize sanayi veya endüstri bölgelerinde yer alabilecek yatırımlar için bu bölgelerde tahsis edilecek boş parsel bulunmaması şartı aranır. Devre konu taşınmaz üzerindeki kamuya ait bina ve müştemilatın devir tarihindeki bedeli, devir tarihini izleyen ikinci yılın sonundan başlayarak iki yıl içinde altışar aylık dönemler itibarıyla eşit taksitler halinde tahsil edilir. Bu bedel, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca binalar için arsa payı hariç hesaplanan vergi değeridir."

Bu düzenlemeyle 5084 sayılı Kanununun 5. maddesinde iki önemli değişiklik yapılmıştır

Bu değişikliklerin ilki, üzerinde henüz faaliyete geçmemiş yatırım bulunan arazi veya arsaların da bedelsiz devredilebilmesi imkânının getirilmesidir.

İkinci önemli değişiklik ise 5084 sayılı Kanun kapsamına giren mükelleflerin finansman olanaklarını devlet eliyle artırılmasından ibaret. Buna göre mükellefler, Hazineye ait kullanılmayan bina ve müştemilatının bedelini¹⁵, devir tarihini izleyen ikinci yıl sonundan başlayarak iki yıl içinde altışar aylık dönemler itibarıyla taksitlerle ödeyebileceklerdir.

Bu değişiklik, 5228 Sayılı Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir.

b) Yatırımların Hızlandırılmasının Teşviki

5228 sayılı Kanununun 55'inci maddesiyle 5084 sayılı Kanununun 7'nci maddesine aşağıdaki (h) bendi eklenmiştir.

"h) Bu Kanunun yayımını izleyen tarihten itibaren azamî iki yıl içerisinde tamamlanan yeni yatırımlarda, 3, 4 ve 6 ncı maddelerde yer alan destek ve teşvikler, bu maddelerde yer alan sürelerle bakılmaksızın yatırımın tamamlandığı tarihi izleyen beş yıl süresince uygulanır."

Bilindiği üzere 5084 sayılı Kanununun 3, 4 ve 6 ncı maddelerinde yer alan gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi teşviki ve enerji desteğinin uygulama süresi yapılacak yatırımların gerçekleşme süresine bağlı bulunmamaktadır. Buna göre kapsama giren tüm mükellefler bu teşviklerden 31.12.2008 tarihine kadar yararlanabilmektedir. Yani bu teşviklerden 31.12.2008 tarihinde sonra yararlanmak mümkün değildir.

Bu durum, belirli ve uzun bir yatırım dönemi gerektiren projeler açt

15 Devir bedeli, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca binalar için arsa payı hariç hesaplanan vergi değeridir.

sından olumsuz etkiler doğurmaktadır Çünkü yatırım dönemi kısa olan ve daha az sermaye gerektiren yatırımlar bu sınırlı süreli bu teşvikten daha fazla yararlanabilmektedir. İşte bu sakıncayı gidermek ve bu bölgelere daha büyük sermaye ve daha uzun yatırım dönemi gerektiren projeleri çekebilmek için 5084 sayılı Kanuna yukarıdaki (h) bendi eklenmiştir. Ancak yatırım döneminin de iki yılı aşmaması öngörülmüştür.

Buna göre 5228 sayılı Kanun'un yayımını izleyen tarihten itibaren iki yıl içerisinde tamamlanan yatırımlar 5084 sayılı Kanunla sağlanan gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi teşviki ve enerji desteğinden yatırımın tamamlanma tarihinden itibaren beş yıl süresince yararlanabilecektir. Görüleceği üzere bu tür yatırımlar için sağlanan teşviğin 31.12.2008 tarihiyle sınırlandırılması sözkonusu değildir.

Bu değişiklik 5228 Sayılı Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir.

D- VERGİ BARIŞI KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

a) Taksit Sürelerinin Uzatılması

5228 sayılı Kanun'un 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun bazı maddelerine göre ödenmesi gereken taksitlerin sürelerini uzatan Geçici 4'üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki gibidir.

"GEÇİCİ MADDE 4. 25.2.2003 tarihli ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun 2 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi ile (5) numaralı fıkrası ve 7, 8, 9, 11, 12, 13, 17, 19 uncu maddeleri hariç olmak üzere, anılan Kanuna göre ödenmesi gereken taksitlerden, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihe kadar ödenmemiş olanların, aynı Kanununun 18 inci maddesinde öngörülen oranda hesaplanacak fazlasıyla birlikte Eylül 2004 ayı sonuna kadar ödenmesi halinde, 4811 sayılı Kanun hükümlerinden yararlandırılır. Bu takdirde, ödeme süresi uzatılan taksitler için anılan Kanununun 18 inci maddesinin son taksit için öngördüğü bir aylık ek süre hükmü uygulanmaz.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce anılan Kanun hükümlerine göre taksit ödeme süresi sona ermiş olması nedeniyle cebren ya da rızaen tahsil edilen tutarlar, tahsil edildikleri tarihler ve yukarıdaki fıkra hükmü dikkate alınarak 4811 sayılı Kanuna göre hesaplanan taksitlere en eski vadeli olan taksitten başlamak üzere mahsup edilir ve fazla ödenen tutarlar 6183 sayılı Kanununun 23 üncü maddesine göre red ve iade edilir."

Yapılan bu düzenleme ile 25.2.2003 tarihli ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun 2'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi ile (5) numaralı fıkrası ve 7, 8, 9, 11, 12, 13, 17 ve 19'uncu madde-

leri hariç olmak üzere, anılan Kanuna göre ödenmesi gereken taksitleri süresinde ödeyemeyerek yasa hükümlerini ihlal eden mükelleflere yeniden bir imkân tanınarak bu borçların ödenmesinin sağlanması amaçlanmaktadır.

Bu maddeyle 4811 sayılı Kanundan yararlanan mükelleflerin, bu maddenin yürürlük tarihi itibarıyla ödenmemiş taksit tutarlarını 4811 sayılı Kanunun 18'inci maddesinde belirtilen oranda hesaplanacak fazlasıyla birlikte Eylül 2004 ayı sonuna kadar ödemeleri şartıyla yeniden anılan Kanun hükümlerinden yararlanmaları mümkün hale getirilmektedir. Bu maddeyle yapılan düzenleme çerçevesinde ödeme süresi uzatılan taksitler için 4811 sayılı Kanunun 18 inci maddesinin son taksit için öngördüğü bir aylık ek ödeme süresi hükmü uygulanmayacaktır.

Ayrıca, 4811 sayılı Kanun hükümlerine göre taksit ödeme süresi sona eren mükelleflerden, bu maddenin yürürlük tarihinden önce cebren ya da rızadan tahsil edilen tutarların, tahsil edildikleri tarihler itibarıyla aynı Kanunun 18'inci maddesine göre hesaplanacak fazlasıyla birlikte ödenmemiş taksitleri en eski vadeli borçlardan başlamak suretiyle mahsup edileceği ve fazla ödenen tutarın bulunması halinde de 6183 sayılı Kanunun 23'üncü maddesine göre ret ve iade edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Bu değişiklik, 5228 Sayılı Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir.

b) Vergi Barışı Kanunu Kapsamında Hesaplanan Gecikme Faizi Oranının Düşürülmesi

5228 sayılı Kanunun 59'uncu maddesinin aşağıdaki (6) numaralı fıkrası ile, Vergi Barışı Kanununun 18'inci maddesinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre Vergi Barışı Kanunu kapsamında yeniden ya

pılandırılan borçların taksitlerinin zamanında yapılmaması durumunda, borcun ödenmeyen kısmının % 10 fazlası ile ödeneceğine ilişkin hükümde yer alan oran, % 5'e indirilmiştir.

"6) 25.2.2003 tarihli ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun 18 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan "her ay için ayrı ayrı % 10 fazlası ile" ibaresi "her ay için ayrı ayrı % 5 fazlası ile"

Bu değişiklik, 5228 Sayılı Kanun'un yayımını izleyen aybaşından itibaren yürürlüğe girecektir.

SPOR KULÜPLERİ BORÇLARININ DÜŞÜK FAİZLE ERTELENMESİ

5228 sayılı Kanun'un Geçici 6'ncı maddesiyle, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü teşkilatınca tescil edilmiş olan ve Türkiye'de sportif alanda faaliyette bulunan spor kulüplerinin; vergi, resim, harç, fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizi, gecikme zammı ile eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zammı borçları, tecil faizinin altında biri oranında hesaplanacak faiz ile azami 5 yıl tecil edilebilecektir.

"GEÇİCİ MADDE 6. - 31.12.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) yapılacak müracaatlara uygulanmak üzere; Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü teşkilatınca tescil edilmiş olan ve Türkiye'de sportif alanda faaliyette bulunan spor kulüplerinin; Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine ödenmesi gereken ve 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları ile 16.8.1997 tarihli ve 4306 sayılı Kanuna göre alınan eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zamlarından 30.6.2004 tarihi itibarıyla (bu tarih dahil) vadesi geldiği halde bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ödenmemiş olanlar teminat hariç 6183

sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesinde aranan şartlar çerçevesinde müracaat tarihinden itibaren 5 yılı aşmamak üzere ve uygulanmakta olan tecil faizi oranının 1/6'sı dikkate alınmak suretiyle tecil edilebilir.

Bu madde kapsamındaki alacakların bu maddenin yürürlük tarihinden önce 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesi uyarınca tecil edilip de tecil şartlarına uygun olarak ödenmekte olanlarından, kalan taksit tutarları için mükellefler, talep etmeleri halinde bu madde hükümlerinden yararlanabilirler. Bu takdirde tecil şartlarına uygun olarak ödenen taksit tutarları için tecil hükümleri geçerli sayılır. Kalan taksit tutarlarına verilecek sürenin hesabında ilk tecil tarihi dikkate alınır."

Bu düzenleme, 5228 Sayılı Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir.

E- VERGİ USUL KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

I- MADDE DEĞİŞİKLİKLERİVE EKLENEN MADDELER

1.VUK'un 15'inci Maddesinde Yapılan Değişiklik:

Maliye Bakanlığı'na, mücbir sebep hallerinde, toplu beyanname verdirmeye, yeni beyanname verme süreleri belirleme ve beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırma yetkileri verilmiştir.

VUK'un 13'üncü maddesinde mücbir sebepler;

- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,
- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,

gibi haller olarak sıralanmıştır

VUK'un Mücbir Sebeplerle Gecikme başlıklı 15'inci maddesine göre de, mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemiyen süreler kadar uzar.

15'inci maddenin üçüncü fıkrasında ise Maliye Bakanlığı'na mücbir sebep sayılan haller nedeniyle, mükellefler için il, ilçe veya bölge-

ler itibarıyla mücbir sebep hali ilan etme ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etme hususlarında yetki verilmiştir.

5228 sayılı Kanun'la üçüncü fıkrada yapılan değişiklikle, Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetkinin kapsamı genişletilmiştir. VUK'un 15'inci maddesinin 5228 sayılı Kanunla değiştirilen üçüncü fıkraya hükmü aşağıdaki gibidir.

"Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir."

Maddede yapılan değişiklik ile Maliye Bakanlığı'na,

- Mücbir sebep hali kapsamına giren dönemlere ilişkin beyannameleri bir veya birden fazla beyannameye toplu olarak verdirme,
- Bu beyannamelere ilişkin yeni beyanname verme süreleri belirleme, (Mücbir sebep halinin devam ettiği süre içerisinde beyanname verme süreleri geçmiş bulunan geçici vergi beyannamelerinin yıl sonunda verilerek ilgili hesap dönemi beyannamelerinden mahsup edilme işlemine gerek kalmayacağından geçici vergi beyannamelerini hiç verdirme)
- Beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırma,
- Bu yetkileri vergi türleri ve işyerleri itibarıyla kullanma (Yetkinin işyerleri itibarıyla kullanılmasında, mükellefiyet kaydının

bulunduğu il veya ilçe kastedilmediğinden yeni düzenleme hükümleri mücbir sebep halinin meydana geldiği yerde bulunan işyerleri ile ilgili vergi ödevleri için geçerli olacak, ancak mükelleflerin mücbir sebep hali ilan edilen yerler dışındaki işyerleri için bu hükmün uygulanması söz konusu olmayacaktır),

hususlarında yetki verilmektedir.

Böylece, mücbir sebep sayılan hallerin meydana geldiği il, ilçe, bölge, mahalde bulunan veya afete maruz kalan vergi mükellefleri için mücbir sebep hali ilan edilecek ve birden fazla dönemlere ait mevcut mevzuata göre her dönem için ayrı ayrı alınması gereken beyannamelerin tek bir beyannameye topluca alınmasına imkân sağlanarak tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri kolaylaşmış olacak veya mahsup dönemi geçmiş olan geçici vergi beyannameleri hiç alınmayabilecektir.

2.VUK'un 17'inci Maddesinde Yapılan Değişiklikler:

Maliye Bakanlığı'na, zor durumda olan mükelleflere, yazılı başvuru şartı olmaksızın topluca mühlet verme yetkisi tanınmıştır.

VUK'un 17'nci maddesi, zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara Maliye Bakanlığı'nca ek süre verilmesine ilişkin düzenlemeler içermektedir.

Maddenin mevcut halinde zor durumda bulunan mükelleflere en fazla kanuni sürenin 1 katı kadar münasip mühlet verileceği belirtilmiştir. Maddede zor durumun tanımı yapılmadığı gibi zor durum halleri de tek tek sayılmamıştır. Zor durum halinin olup olmadığı idarenin takdir ve yetkisine bırakılmıştır.

Ayrıca zor durumda bulunan mükelleflere ek süre verilmesi için mükelleflerin mazeretlerini içeren bir yazı ile ek süre isteminde bulunması ve bu mazeretin süre verecek makam tarafından kabul edilmesi gerekmektedir. Yani zor durum sebebiyle vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için münasip bir mühlet verilmesi, sadece yazılı başvuruda bulunan mükellefler için geçerli iken, aynı durumda bulunmasına karşın yazılı başvuruda bulunmayan mükelleflere süre verilmesi söz konusu olmamaktadır

5228 sayılı Kanun'la 17'nci maddenin birinci ve üçüncü fıkrasında değişiklikler yapılmıştır

- Birinci fıkrasında yapılan değişiklikle zor durumda olan mükelleflere kanuni sürenin, 1 aydan aşağı olması durumunda, 1 aya kadar münasip mühlet verilmesi hususunda,
- Üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle de bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aranmaksızın Maliye Bakanlığı'na mühlet verme yetkisi tanınmaktadır

Maddenin birinci ve üçüncü fıkrasının yeni hali aşağıdaki gibidir

"Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.

Maliye Bakanlığının mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aranmaksızın da kullanabilir."

Yapılan değişlikle Maliye Bakanlığı'na, topluca mücbir sebep hali ilan etmesine benzer biçimde zor durumda olan mükellefleri toplu olarak belirleme yetkisi verilmektedir.

Böylece mücbir sebep hali kapsamında değerlendirilemeyen ancak, mükellef veya vergi sorumlularının vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmesine engel olacak mahiyette zor durum hali kapsamında değerlendirilen genel nitelikteki olaylarda, zor durumda kalan mükellef veya vergi sorumlularınca süre talepleri için ayrı ayrı dilekçe verilmesi ve vergi idaresince her bir süre talebinin incelenip sonuçlandırılmasının sebep olacağı zaman ve iş gücü kaybı ortadan kaldırılmaktadır.

Ayrıca Maliye Bakanlığı'na zor duruma sebep olan olaydan etkilenen belli bölgede, sektörde ya da iş kolunda bulunan mükellef ve vergi sorumluları ile belli mükellef gruplarına yazılı talepte bulunma şartı aranmaksızın süre verme yetkisi de verilmiş bulunmaktadır.

3.VUK'un 28'inci Maddesinde Yapılan Değişiklik

Vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişinin de elektronik ortamda düzenlenerek mükelleflere elektronik ortamda tebliğ edileceği belirtilmiştir.

VUK'un "Vergi beyannamesinin posta ile gönderilmesi" başlıklı 28'inci maddesinde, posta ile gönderilen beyannameler üzerine tahakkuk işleminin ne şekilde gerçekleşeceğine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre posta ile gelen beyanname için de tahakkuk fişi kesilir ve mükellefin beyannameye gösterdiği adrese kapalı bir zarf içinde gönderilir.

5228 sayılı Kanunla VUK'un 28'inci maddesinde yapılan değişlikle, vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi ha-

linde tahakkuk fişinin de elektronik ortamda düzenlenerek mükelleflere elektronik ortamda iletileceği belirtilmiştir. Bu ileti, aynı zamanda tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçecektir.

Bu doğrultuda maddenin başlığı "Vergi beyannamesinin postayla veya elektronik ortamda gönderilmesi" şeklinde değiştirilmiştir.

Ayrıca maddeye eklenen son fıkra hükmü ile, madde uygulamasına ilişkin usul ve esaslar konusunda Maliye Bakanlığı'na düzenleme yapma yetkisi verilmektedir.

Başlığı ile birlikte değişen 28'inci maddeye eklenen fıkralar aşağıdaki gibidir.

"Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından tespit olunur."

4. VUK'un 111'inci Maddesinde Yapılan Değişiklik

Maliye Bakanlığı'na mücbir sebep hallerinin varlığı halinde verilecek toplu beyannameler üzerine tahakkuk ettirilecek olan vergilerin ödeme süresini uzatma yetkisi verilmiştir.

VUK'un "Ödeme zamanı" başlıklı 111'inci maddesine 4731 sayılı Kanun'la eklenen altıncı fıkra hükmü ile, Maliye Bakanlığı'na, mücbir sebep hali ilan edilen yerlerdeki mükelleflerin VUK kapsamında olup ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizlerinin ödeme sürelerini vadelerinin bi-

timi tarihinden itibaren azami bir yıl süre ile uzatmaya yetki verilmesi suretiyle bu mükelleflere vergilerin ödenmesi hususunda kolaylık sağlanmıştı.

Öte yandan 5228 sayılı Kanunla VUK' un 15' inci maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle, Maliye Bakanlığı' na mücbir sebep hali kapsamına giren dönemlere ilişkin beyannamelerini bir veya birden fazla beyannamede toplu olarak vermeleri hususunda yetki verilmiştir.

Beyannamelerini toplu olarak veren mükelleflere de vergi ödemelerinde kolaylık sağlanması amacıyla da 111' inci maddenin altıncı fıkrasına "...bu Kanunun 15' inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca verecekleri beyannamelere istinaden tahakkuk ettirilen vergilerin..." ibaresi eklenmiştir.

Böylece mücbir sebep hallerinin varlığı halinde verilecek toplu beyannameler üzerine tahakkuk ettirilecek olan vergilerin ödeme süresi de, Maliye Bakanlığı' nca vadesinin bitim tarihinden itibaren azami 1 yıl süreyle uzatılabilecektir

111' inci maddenin altıncı fıkrasının yeni hali aşağıdaki gibidir

"Maliye Bakanlığı; mücbir sebep hali ilân edilen yerlerdeki mükelleflerin, bu Kanun kapsamında olup, ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizleri ile bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca verecekleri beyannamelere istinaden tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme sürelerini, vadelerinin bitim tarihinden itibaren azamî bir yıl süreyle uzatmaya yetkilidir. Bu yetki; bölge, il, ilçe, mahal ve afetten zarar görenler ile afetten zarar görme derecesi veya vergi türleri itibarıyla farklı süreler tespit etmek suretiyle de kullanılabilir."

5.VUK'un 114'üncü Maddesinde Yapılan Değişiklik

Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamalarında zamanaşımı süresinin, şartların ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacağı belirtilmiştir.

VUK'un zamanaşımı sürelerini düzenleyen 114'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, yatırım indirimi uygulamasında yatırımcının yatırım veya işletme döneminde öngörülen özel şartları ihlal etmesi halinde, zamanaşımının bu şartların ihlal edildiği yılı takip eden yıl başından itibaren başlayacağı hükmü yer almaktaydı.

Yatırım indirimi uygulamasında zamanaşımı başlangıç tarihini düzenleyen fıkra hükmü, şarta bağlı istisnaların tümünü kapsayacak şekilde, 5228 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Fıkranın yeni hali şu şekildedir.

"Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar."

Yapılan değişiklikle, yatırım indirimi ve döviz kazandırıcı faaliyetler için uygulanan damga ve harç istisnası gibi şarta bağlı olarak uygulanan istisnalardan yararlanılması durumunda, bu istisna hükümlerinin ihlâl edilmesi sonucu tahsil edilmeyen vergi, resim ve harçlara ilişkin zamanaşımı süresi açıklığa kavuşturularak, uygulamada bu hususta meydana gelebilecek tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır.

Bu düzenleme, şarta bağlı bir istisna uygulaması olan yatırım indirimi uygulamasında değişikliğe yol açmamaktadır.

6. VUK'un 160'ncü Maddesinde Yapılan Değişiklik

Vergi İnceleme Raporu ile sahte belge ticareti yaptıkları tespit edilen mükelleflerin kayıtlarının vergi dair esince silinebileceği belirtilmiştir.

VUK'un "İşi bırakmanın bildirilmesi" başlıklı 160'ncü maddesinin ikinci fıkrasına göre faaliyetlerine son verdiği ve başka bir faaliyeti olmadığı halde işi bırakma keyfiyetini vergi dairesine bildirmeyen mükelleflerin, yapılacak araştırmalar sonucunda bu durumlarının vergi dairesince tespiti halinde, kayıtları re'sen silinebilmektedir.

Bununla birlikte, sahte belge ticareti yapan kişiler, beyannamelerini çoğunlukla posta yoluyla vergi dairesine göndermektedirler. Bu durumda vergi dairesi kayıtlarında faal gözükken bu mükelleflerin sicil kayıtlarının terkinin açısından herhangi bir işlem yapılamamaktadır.

5228 sayılı Kanunla VUK'un 160'ncü maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikte, gerçekte herhangi bir ticari, zirai, mesleki faaliyeti olmadığı halde sadece sahte belge ticareti yapmak üzere mükellefiyet tesis ettiren kişilerin de kayıtlarının silinmesine imkân sağlanmaktadır.

160'ncü maddenin değişik üçüncü fıkrası ile maddenin sonuna eklenen fıkra hükümleri aşağıdaki gibidir:

*"İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığı -
nin tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucun -
da bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliye -
tine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir tica -
rî, zirai ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge
düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi inceleme -*

sine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir.

Mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğu tespit halinde bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında kovuşturma yapılmasına ve ceza uygulanmasına da engel teşkil etmez.

Bu madde kapsamında mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bunların bastırılmış veya tasdik ettirmiş oldukları belgeler ve kullanmış oldukları ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgiler Maliye Bakanlığınca belirlenecek araçlarla duyurulur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Madde hükmüne göre, sahte belge ticareti yaptıkları tespit edilenlerin kayıtlarının silinebilmesi için mutlaka vergi inceleme elemanınca düzenlenmiş bir raporun varlığı ve inceleme elemanının bu kişilerin kayıtlarının silinmesi gerektiğine ilişkin önerisi aranacaktır. Böyle bir raporun varlığı halinde, başka bir şart aranmaksızın sahte belge ticareti yapan mükellefler işi bırakmış addolunacak ve mükellefiyet kayıtları vergi dairesince terkin edilecektir. Aynı zamanda bu durum ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilecektir.

Bu düzenleme ile, sahte belge ticareti yapan mükelleflerin, bundan

sonrası için yeniden fatura cildi bastırıp sahte fatura düzenlemelerinin önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

Maddenin yeniden düzenlenen ve üçüncü fıkra olarak eklenen hükmünde, kayıtları silinen mükelleflerin kayıtlarının silindiği tarihten önceki yükümlülüklerinin ortadan kalkmayacağı ve bu tarihten sonra faaliyette bulduklarının tespiti halinde de bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye engel teşkil etmeyeceği belirtilmek suretiyle, bu kişilerin vergiye tâbi işlemlerinin tespiti halinde geriye yönelik vergilendirme yapılmasının da mümkün olduğu hususuna açıklık getirilmektedir. Diğer taraftan, mükellefiyet kayıtlarının bu şekilde silinmesinin sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında cezai takibat yapılmasına da engel teşkil etmeyeceği hususu, herhangi bir tereddüde yer vermemek amacıyla, madde metninde açık olarak belirtilmiştir.

Gayrî faal olmaları veya münhasıran sahte belge düzenlemeleri nedeniyle kayıtları idarece silinen mükelleflerin kimlik bilgileri ile bastırılmış oldukları belgelere ve kullandıkları ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgiler Maliye Bakanlığınca internet veya benzeri araçlarla kamuoyuna duyurulacaktır. Bu suretle üçüncü şahısların hukukunun korunması ve belge güvenliğinin sağlanması hedeflenmiştir.

Maddenin beşinci fıkrasında ise uygulamaya ilişkin usullerin Maliye Bakanlığınca belirleneceği hususu hükme bağlanmaktadır

7. VUK'un 215'inci Maddesinde Yapılan Değişiklik

Defterlere başka para birimi üzerinden kayıt yapabilme ve yabancı para birimi üzerinden belge düzenleyebilme imkanı getirilmiştir.

VUK'un 215'inci maddesinin mevcut haline göre, VUK'a göre tu-

tulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması mecburidir. Bu mecburiyet karşısında, defterlere Türkçe dışında herhangi bir dilden veya para birimi üzerinden kayıtlar yapılması mümkün değildir

Defter ve kayıtların Türkçe tutulması gerekliliğine rağmen, düzenlenecek belgelerin Türk para birimine göre düzenlenmesi gerektiğine yönelik VUK'ta herhangi bir hüküm bulunmamaktaydı. Bu durum, özellikle yabancı para birimi üzerinden fatura düzenlenip düzenlenemeyeceği hususunda tartışmalar yaratmaktaydı.

5228 sayılı Kanun'la VUK'un 215'inci maddesine eklenen fıkralar neticesinde yabancı para birimi ile de belge düzenlenebileceği hükmüne bağlanarak bu tartışmalara son verilerek uygulamaya açıklık sağlanmıştır

Ayrıca yabancı sermayenin ülkemize gelmesinin önünde yer alan bir engelin daha kaldırılması amacıyla, belirli kriterleri sağlayan işletmelerin kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına imkân sağlanmakta ve uygulama esasları gösterilmektedir. VUK'un 215'inci maddesinin yeni hali şu şekildedir.

"Türkçe tutma ve Türk Parası kullanma zorunluluğu

Madde 215. - 1. Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar verdiği matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir.

2. a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.

b) İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir. Bakanlar Kurulu, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.

ba) Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyula ilgili para birimine çevrilir. İktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi maddesi kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyula Türk parasına çevrilmek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır.

bb) Bu mükellefler, diğer para birimleriyle kayıt tuttıkları sürece mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlamaları halinde ise üç yıl süreyle anılan madde hükmünden yararlanamazlar."

Maddede yapılan değişiklikler neticesinde, Türk parası karşılığı gösterilmek suretiyle yabancı para birimi üzerinden de belge düzenlenebilecektir. Türk parası karşılığı göstermek şartı, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde aranmayacaktır.

Diğer taraftan yabancı sermayenin ülkemize gelmesini teşvik etmek amacıyla,

- Defter tasdik tarihi itibariyle ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olan,
- Sermayesinin en az %40'ı ikametgahı, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait bulunan

işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulu'nca izin verilebilmektedir.

Bu hüküm, Türkiye dışında kurulu olup, ülkemizde yatırım yapma kararlılığında olan şirketlere, kayıtlarını kendi para birimleri üzerinden tutmalarına cevaz vermek suretiyle hem uygulama hem de vergisel yükümlülükler açısından önemli kolaylıklar sağlamaktadır

Zira yabancı sermayenin ülkemize gelmesinde yıllardır önemli bir engel olarak kur farklarının vergilendirilmesi gösterilmekte idi. Çarpıcı olması bakımından, sene başında 1 milyon ABD dolarını ülkemize getiren, fakat bu para ile herhangi bir yatırım yapmayan ve sene sonunda da yine 1 milyon ABD doları olan yabancı sermayeli bir kuruluşun, kur artışına paralel olarak 1 milyon ABD dolarının Türk Lirası karşısında kazandığı değer ölçüsünde vergilemeye tabi tutulması örneği sık sık tekrarlanmaktaydı.

5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, maddede belirtilen oran ve had şartlarını sağlayan yabancı sermayeli işletmeler, kayıtlarını kendi para birimiyle tutabilecek ve böylece kur riskinden vergisel açıdan korunabilecektir. Kayıtlarını kendi para birimleriyle tutabilecek olan yabancı sermayeli kuruluşlar, uygulama birliği açısından da kolaylığa kavuşmuş olacaklardır. Bu işletmeler, iktisadi kıymetlerin değerleri ile vergi matrahlarını kayıt yaptıkları para birimine göre tespit edeceklerdir. Fakat matrah, beyanname verilmesi gereken

ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilecektir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemleri de Türk lirası üzerinden yapılacaktır

Kayıtlarını kendi para birimleriyle tutan işletmeler, enflasyon düzeltmesi yapamayacaklardır. Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlamaları halinde ise üç yıl süreyle anılan madde hükmünden yararlanamayacaklardır.

Ülkemizde serbest kur sisteminin uygulandığı dikkate alındığında, bu işletmelerle aynı kazancı elde etmesine karşın kayıtlarını Türkçe tutan işletmeler arasında, kur değişmesine bağlı olarak farklı miktarlarda vergi ödenmesi sakıncası ortaya çıkmaktadır. Bu durum ise vergilemenin temel prensiplerinden olan eşitlik ve adalet ilkelerine ters düşecektir.

8.VUK'un Mükerrer 257'nci Maddesinde Yapılan Değişiklik

Maliye Bakanlığı'na, beyanname ve bildirimlerin mükellefçe yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesi konusunda yetki verilmiştir.

VUK'un mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının dört numaralı bendi, 4962 sayılı Kanunla (Yürürlük; 07.08.2003) değiştirilmiş ve vergi beyannameleri ile devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgilerin internet dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi hususunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

5228 sayılı Kanunla bent hükmünde yapılan değişiklik ve madde sonuna eklenen fıkra ile, Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisi genişletilmektedir. Maliye Bakanlığı'na beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesi hu-

suslarında izin verme veya zorunluluk getirme hususlarında yetki verilmektedir.

Söz konusu izin veya zorunluluk çerçevesinde gönderilen beyanname ve bildirimlerin, bu konuda mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmesi şartıyla mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş sayılacağı da hüküm altına alınmaktadır

VUK'un mükerrer 257'inci maddesinin birinci fıkrasının değişen dört numaralı bendi ve madde sonuna eklenen fıkra hükmü aşağıdaki gibidir.

"4. Bu Kanununun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,

Birinci fıkranın (4) numaralı bendi uyarınca Maliye Bakanlığının beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur."

Buna göre Maliye Bakanlığı,

- Vergi beyannameleri ve bildirimlerin, Őfre, elektronik imza veya diğer g¼venlik araçları konulmak suretiyle İnternet de dahil olmak üzere her t¼rl¼ elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine,
- Beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya t¼zel kişiler aracı kılınarak g¼nderilmesine

izin verme veya zorunluluk getirme hususlarında yetkili olmaktadır.

Beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya t¼zel kişiler aracı kılınarak g¼nderilmesi halinde, m¼kellef veya vergi sorumlusu ile g¼nderme işini yapacak kişiler arasında ¼zel s¼zleŐme d¼zenlenmesi Şartıyla m¼kellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş sayılacaktır.

9.VUK'un M¼kerrer 355'inci Maddesinde Yapılan Değişiklik

Belirli limiti aşan tahsilat ve ¼demelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince d¼zenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan m¼kelleflere uygulanan ¼zel usuls¼zl¼k cezası arttırılmıŐtır.

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun m¼kerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi ile Maliye Bakanlığına, m¼kelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ¼demelerini banka veya benzeri finans kurumlarınca d¼zenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini ilk olarak yayımladığı 320 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde kullanmıŐtır.

Tebliğde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden (Türkiye'de mukim olmayan yabancılar hariç) mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları **5.000.000.000.- Türk Lirasını** aşan tahsilat ve ödemelerinin **01.08.2003 tarihinden itibaren** banka veya özel finans kurumları aracı kılınarak yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsiki zorunlu tutulmuştur .

Konuyla ilgili olarak 320, 323, 324 ev332 sıra numaralı VUK Genel Tebliğlerinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır

5.000.000.000.-TL'lik had, 01.08.2003 tarihli resmi gazetede yayımlanan **323 sıra numaralı VUK Genel Tebliği** ile **10.000.000.000.- TL'ye** çıkarılmış, son olarak **332 sıra numaralı VUK Genel Tebliği** ile 01.05.2004 tarihinden itibaren **8.000.000.000.-TL** olarak belirlenmiştir.

Ayrıca **323 sıra numaralı VUK Genel Tebliği** ile Posta ve Telgraf Teşkilatı genel Müdürlüğü (PTT) aracılığıyla yapılacak tahsilat ve ödemeler de tevsik kapsamına alınmıştır

Bu durumda, 01/05/2004 tarihinden itibaren 8.000.000.000.-TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerin, banka, özel finans kurumları veya PTT Genel Müdürlüğü aracılığıyla yapılması gerekmektedir

Bu yükümlülüğe uymamanın müeyyidesi ise VUK'un mükerrer 355'inci maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre VUK'un mükerrer 257'inci maddesi uyarınca getirilen bu yükümlülüğe uymayanlardan, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı için 1.070.000.000.- TL, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler için 500.000.000.-TL, bunların

dışında kalanlar hakkında ise 250.000.000.-TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir (326 sıra numaralı VUK Genel Tebliği).

Mükellefler arası ticari işlemlerde birinin tahsilatı diğerinin ödemesi olacağından özel usulsüzlük cezası her iki mükellef içinde her bir işlem için ayrı ayrı uygulanacaktır

5228 sayılı Kanunla yapılan düzenleme neticesinde, bu yükümlülüğe uymayanlara uygulanacak özel usulsüzlük cezasının, işleme konu tutarın % 5'i nispetinde kesilecektir. Bu şekilde kesilecek özel usulsüzlük cezası, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmayacaktır.

Bu doğrultuda VUK'un "Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza" başlıklı mükerrer 355 inci maddesinin sonuna aşağıdaki fıkra hükmü eklenmiştir.

"Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz."

Fıkra hükmü neticesinde, tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için, mükerrer 355'inci maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere, işleme konu tutarın %5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Ancak; maddede yer alan ve özel usulsüzlük cezası kesilmesine

rağmen mecburiyetlerini yerine getirmeyen mükelleflere yeniden süre verilerek bu mecburiyetlerini yerine getirmelerinin tebliğ olunacağı, verilen sürede bu mecburiyetin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezalarının bir kat artırılarak uygulanacağına ilişkin hüküm, yeni eklenen fıkra uyarınca adlarına ceza kesilen mükellefler hakkında uygulanmayacaktır.

Getirilen yeni düzenleme, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen üçüncü günde yürürlüğe girecektir.

Örnek: Elektronik cihazların toptan pazarlama ve satışı işi ile uğraşan (A) Ltd. Şti., (B) Ltd. Şti.'ne sattığı 40.000.000.000.-TL'lik ürün bedelini 8 taksit halinde nakden tahsil etmiştir.

(A) Ltd. Şti.'nin ürün satış bedeli 8 milyarlık limitin üstünde olduğundan, tahsilatlarını (B) Ltd. Şti. ise ödemelerini banka, özel finans kurumu veya PTT aracılığıyla gerçekleştirmeliydi. Bu yükümlülüğe uymayan her iki şirket için de satış bedelinin %5'i nispetinde 2.000.000.000.-TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Kesilecek bu tutar, 1.070.000.000.- TL'den az olsaydı, ceza tutarı 1.070.000.000.- TL olarak uygulanacaktı.

II-ENFLASYON DÜZELTMESİNE İLİŞKİN MADDELERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1.VUK'un Mükerrer 298'nci Maddesinde Yapılan Değişiklikler

Yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalarda, reel olmayan finansman maliyeti hesaplanmasında değişiklik yapılmıştır .

5228 sayılı Kanun'la VUK'un enflasyon düzeltmesini düzenleyen mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (2) numaralı bendinin (g) alt bendinde yapılan değişiklikle, yabancı para üzerinden yapı-

lan borçlanmalarda reel olmayan finansman maliyetinin hesaplanmasında değişiklik yapılmaktadır.

Bent hükmünde yer alan "düzeltilme tarihindeki" ibaresi, "borcun alındığı tarihteki" ibaresi ile değiştirilmiştir. Böylece yabancı para üzerinden borçlanmalarda reel olmayan finansman maliyetinin; TEFE artış oranının, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılığına uygulanması suretiyle hesaplanması sağlanmaktadır. İbare değişikliği neticesinde, değişen bent hükmü şu şekildedir .

"g) Reel olmayan finansman maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda *borcun alındığı tarihteki* Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı,"

Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarında yer alan tutarların, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilmesine imkân sağlanmıştır.

Yine 5228 sayılı Kanunla, mükerrer 298'inci maddenin (A) fıkrasının 5 numaralı bent hükmünün beşinci paragrafının ikinci cümlesinde değişiklik yapılmış ve mükelleflere, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarında yer alan tutarları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edebilmelerine imkân sağlanmış olmaktadır.

Mükerrer 298'inci maddenin (A) fıkrasının 5 numaralı bent hükmünün beşinci paragrafının değiştirilmiş hali şu şekildedir .

"Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz."

Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilgal eden mükelleflerin, enflasyon düzeltilmesi yapılabilmesi için gerekli olan şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, enflasyon düzeltilmesi yapımaları imkânı getirilmiştir.

5228 sayılı Kanunla mükerrer 298'inci maddenin (A) fıkrasına eklenen (9) numaralı bent hükmüyle de münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilgal eden mükelleflerin, (A) fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan enflasyon düzeltilmesi yapılabilmesi için gerekli olan şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, enflasyon düzeltilmesi yapımaları imkânı sağlanmaktadır. Eklenen bent hükmü şu şekildedir.

"9. Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilgal eden mükellefler bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltilmesi yapırlar."

Buna göre münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilgal eden mükellefler, fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması şartı aranmaksızın, enflasyon düzeltilmesi yapacaklardır

Esas faaliyeti altın veya gümüş alım satımı ve imali olan mükelleflerin bu faaliyetleri sırasında platin veya kıymetli taş gibi esasen bu faaliyetlerinin bir cüzünü teşkil eden alım satım ve imal işleri de yapımaları bu hükmün uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Mükerrer 298'inci maddede yapılan değişiklikler, 1.1.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kanunun yayım tarihinde yürürlüğe girecektir.

2.VUK'un Geçici 25'inci Maddesinde Yapılan Değişiklikler

Reel olmayan finansman giderlerinin amorti edilmemiş kısımlarının, beş yılda ve eşit taksitler halinde gider yazılabilmesi sağlanmıştır.

Bilindiği üzere, 31.12.2003 tarihi itibariyle bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında dikkate alınacak hükümler, VUK'un geçici 25 inci maddesinde yer almaktadır.

Geçici 25'inci maddenin birinci fıkrasının (c) bendine göre maddi duran varlıklar, malî duran varlıklar ve özel tükenmeye tâbi varlıklar ile stokların maliyet veya alış bedelleri içinde yer alan ve tevsik edilebilen reel olmayan finansman maliyeti, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülmektedir.

Anılan bendin 1 numaralı alt bendi uyarınca, reel olmayan finansman maliyetinin tevsik edilememesi halinde, son beş hesap dönemi içinde aktive giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil olan finansman giderlerinin reel olmayan kısımları şu şekilde hesaplanmaktadır.

"Toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticarî kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarın, maliyet veya alış bedelinden düşülmesi suretiyle bulunmaktadır."

5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, reel olmayan finansman maliyetinin tevsik edilebilir olması halinde de bu yöntem uygulanabilecektir.

Bu amaçla 5228 sayılı Kanunla, geçici 25'inci maddenin birinci fıkrasının (c) bendine aşağıdaki 3 numaralı alt bent eklenmiştir

"3) Reel olmayan finansman maliyetinin tevsik edilebilir olması halinde de (1) numaralı alt bentte belirtilen yöntem kullanılabilir. Amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutar, 2004 ve sonraki dönemlerde, beş yılda ve eşit taksitte dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır."

Yapılan düzenleme ile, amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinin de 2004 ve sonraki yıllarda, beş yılda ve eşit taksitte dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı da öngörülmektedir.

Böylece reel olmayan finansman giderlerinin henüz amorti edilmiş kısımları, beş yılda ve eşit taksitler halinde gider yazılabilecektir.

31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmesinde, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarında yer alan tutarların, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilmesine imkân sağlanmıştır.

Geçici 25'inci maddenin (g) bendinin ikinci cümlesinde yapılan değişiklikle mükelleflere, 31.12.2003 tarihli bilançolarında, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarında yer alan tutarları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edebilmelerine imkân sağlanmış olmaktadır. Maddenin (g) bendinin değişik ikinci cümlesi aşağıdaki gibidir.

"Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurum -

lar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz."

Daha önce belirtildiği üzere, aynı değişiklik, enflasyon düzeltmesinin düzenlendiği VUK'un mükerrer 298'inci maddesinde de yapılmıştır

SPK ve BDDK düzenlemelerine göre düzeltme yapanların, VUK'a göre ayrılacak tutardan fazla amortisman ve karşılık ayıramayacakları belir tilmıştır.

Geçici 25'inci maddenin (h) bendine göre, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun (BDDK) yüksek enflasyon döneminde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre 31.12.2003 tarihli bilançolarını düzeltmek zorunda olan mükellefler, söz konusu bilançolarını geçici 25'inci madde uyarınca yeniden düzeltmeyebilirler.

5228 sayılı Kanunla geçici 25'inci maddenin (h) bendine eklenen hüküm ile, SPK ve BDDK'nın yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre düzeltme yapanların, VUK'a göre ayrılacak tutardan fazla amortisman ve karşılık ayıramayacakları hüküm altına alınmıştır

Geçici 25'inci maddenin (h) bendine eklenen hüküm aşağıdaki gibidir.

"Ancak bu şekilde düzeltme yapanlar, bu Kanuna göre ayrılacak tutardan fazla amortisman veya karşılık ayıramaz."

Bu düzenleme ile, diğer kurumlar mevzuatına göre düzeltme yapan mükelleflerin farklı amortisman veya karşılık ayırmasının önüne geçilmiş olacaktır.

Amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, bu kıymetlerin satışından doğacak zararın gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirimi engellenmiştir.

5228 sayılı Kanunla geçici 25'inci maddenin sonuna aşağıdaki (I) bendi eklenmiştir.

"I) Bu madde uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet bedeli addedilir. Şu kadar ki, amortismanına tâbi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaz."

Eklenen bu bent ile, geçici 25'inci madde uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının maliyet olarak kabul edileceği belirtilmektedir.

Ancak amortismanına tâbi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı öngörülmektedir.

Geçici 25'inci maddede yapılan değişiklikler, 1.1.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kanunun yayım tarihinde yürürlüğe girecektir.

3.5024 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler

31.12.2003 tarihi itibarıyla belirli aktif büyüklüğünü veya ciroyu aşmayan mükelleflere, 2004 yılı geçici vergilendirme dö-

nemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmama imkanı getirilmiştir.

Vergi uygulamalarında enflasyonun etkilerini gidermek ve reel gelirleri vergilemek maksadıyla getirilen enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler, 5024 sayılı Kanunla yer almaktadır

Vergi kanunlarında oldukça köklü değişiklikler içeren ve teknik ve uygulama bakımından birçok sorunlu hususları bünyesinde barındıran enflasyon düzeltmesinin tam olarak anlaşılması ve uygulamada oluşması muhtemel sorunların çözülmesi amacıyla, 5024 sayılı Kanunun geçici 1'inci maddesi ile dileyen mükelleflere enflasyon düzeltmesini uygulamak için süre tanınmıştır

Enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümlerin yer aldığı 5024 sayılı Kanunun geçici 1'inci maddesi hükmü şu şekildedir.

"Dileyen mükellefler, 2004 yılının (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında biten hesap döneminden sonra başlayan) ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri geçici vergi matrahının tespitinde; enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yerine Vergi Usul Kanununun bu Kanunla değiştirilmeden önceki değerleme hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununun bu Kanunla kaldırılan hükümlerini ve Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinin bu Kanunla kaldırılan son fıkrasını dikkate alırlar. Bu takdirde enflasyon düzeltmesinin dikkate alınmadığı hususu beyannamede belirtilir. Beyanname verme süresi içinde bu hususu bildirmeyen veya beyanname vermeyen mükelleflerin enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri dikkate almadıkları kabul edilir."

Bu hüküm ile, dileyen mükellefler, 2004 yılının ilk geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi yapmayacak; fakat takip eden geçi-

ci vergi dönemlerinde gerekli şartların oluşması durumunda enflasyon düzeltmesini gerçekleştireceklerdi.

Fakat uygulamada oluşacak sorunların henüz tam olarak giderilememiş olması ve enflasyon düzeltmesi hükümlerinin ne şekilde uygulanacağı noktasında mükelleflerin kesin bilgiye sahip olamaması nedenleriyle, 5228 sayılı Kanunla, mükelleflere enflasyon düzeltmesini uygulamak için tanınan süre, belirli kriterleri sağlayan mükellefler açısından uzatılmıştır

5228 sayılı Kanunla, 5024 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinde yer alan "Dileyen mükellefler, 2004 yılının (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında biten hesap döneminden sonra başlayan) ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri geçici vergi matrahının tespitinde;" ibaresi

"31.12.2003 tarihi (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında biten hesap döneminin sonu) itibarıyla aktif toplamı 7,5 trilyon Türk Lirasını veya hesap dönemine ait ciroları toplamı 15 trilyon Türk Lirasını aşmayan mükelleflerden dileyenler, 2004 yılı (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında biten hesap döneminden sonra başlayan hesap dönemine ilişkin) geçici vergi dönemlerinde beyan edecekleri geçici vergi matrahının tespitinde;",

şeklinde değiştirilmiştir.

Bu ibare değişikliği neticesinde,

- 31.12.2003 tarihi itibarıyla aktif toplamı 7,5 trilyonu aşmayan veya
- 2003 hesap dönemine ait ciroları 15 trilyonTL'yi aşmayan

mükelleflerden dileyenler 2004 yılı geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmayabilecektir. Düzeltme yapılmaması yönündeki tercih, tüm geçici vergi dönemlerini ve 31.12.2003 tarihli bilançoları da kavrayacak şekilde kullanılacaktır.

2004 yılı geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapılmaması için, bu iki şarttan birinin sağlanması yeterlidir.

Bu iki şartı da sağlamayan mükellefler; yani 31.12.2003 tarihi itibarıyla aktif toplamı 7,5 trilyonu 2003 hesap dönemine ait ciroları 15 trilyon TL'yi aşan mükellefler, 2004 yılı geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmak mecburiyetindedirler.

Bu iki şartı birlikte sağlayan mükellefler, yani 31.12.2003 tarihi itibarıyla aktif toplamı 7,5 trilyonu, 2003 hesap dönemine ait ciroları ise 15 trilyon TL'yi aşmayan mükellefler de, dilerse 2004 yılı geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmayabilecektir.

Örnek 1: Tekstil faaliyetiyle uğraşan (A) Ltd. Şti.'nin 31.12.2003 tarihi itibarıyla aktif toplamı 7 trilyon, 2003 hesap dönemine ait cirosu ise 18 trilyondur.

Bu şirketin ciro büyüklüğünün (18 trilyon), 15 trilyonluk sınırı aşmasına rağmen, aktif toplamı büyüklüğü (7 trilyon), 7,5 trilyonu aşmadığından, şirket dilerse 2004 yılı geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmayabilecektir.

Örnek 2: İnşaat işiyle uğraşan (B) Ltd. Şti.'nin 31.12.2003 tarihi itibarıyla aktif toplamı 9 trilyon, 2003 hesap dönemine ait cirosu ise 27 trilyondur.

Bu şirketin hem aktif toplamı (9 trilyon) 7,5 trilyonluk sınırı, hem de 2003 hesap dönemi cirosu (27 trilyon) 15 trilyonluk sınırı aşmak-

tadır. Dolayısıyla 5024 sayılı Kanunun geçici 1'inci maddesindeki şartlardan ikisinden birini dahi sağlamayan bu şirket, enflasyon düzeltmesine yönelik olarak erteleme hükmünden yararlanamayacak, 2004 yılı geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltilmesi yapmak mecburiyetinde olacaktır.

III- İBARE DEĞİŞİKLİKLERİ

1. 204'üncü Maddede Yapılan İbare Değişikliği

Vergi uygulamalarında özel finans kurumlarının, banka olarak addolunacağı belirtilmiştir.

5228 sayılı Kanunla getirilen önemli düzenlemelerden biri, VUK'un 204'üncü maddesinde yapılan ibare değişikliği neticesinde vergi uygulamalarında özel finans kurumlarının banka olarak addolunmasının sağlanmasıdır.

Bu doğrultuda VUK'un "Banka, banker ve sigorta şirketlerinin Gider Vergisine ait kayıtları" başlıklı 204'üncü maddesinde yer alan "Banka" ibaresi, "*Banka (vergi kanunları uygulamasında özel belirlenme yapılmadığı sürece, özel finans kurumları banka olarak addolunur*" şeklinde değiştirilmiştir.

Bankalar Kanununda Değişiklik Yapan 4672 sayılı Kanunun 11'inci maddesinin (e) bendinde yer alan hüküm uyarınca özel finans kurumları, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 3167 sayılı Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun ile diğer mevzuatın çeki ve teminat mektuplarına ilişkin hükümleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298'inci maddesi hükümlerinin uygulanması bakımından banka addolunmuştur.

Günümüz koşullarında özel finans kurumları ile bankalar arasındaki farklılıkların bir hayli azaldığını dikkate alan kanun koyucu, VUK'un 204'üncü maddesinde yaptığı ibare değişikliği ile, vergi kanunları uygulaması yönünden banka-özel finans kurumu ayrımından kaynaklanan sorunları gidermek amacıyla, vergi kanunları uygulamasında özel finans kurumlarının banka olarak addolunması hükmünü getirmiştir.

2. 281'inci Maddede Yapılan İbare Değişikliği

Vadeli mevduatların, değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizi gelir kaydedilecektir.

VUK'un 281'inci maddesi, alacakların değerlemesi ile ilgili hükümler içermektedir.

Madde hükmüne göre alacaklar mukayyet değer ile değerlendirilmektedir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar, değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilmektedir. Bu işlem reeskont uygulaması ile gerçekleşmektedir.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri, alacaklarını değerlendirme günü kıymetine irca etmek zorundadırlar. İrca işlemi kullanılacak faiz oranı, Merkez Bankası resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz oranı olacaktır.

VUK'un 281'inci maddesinde yer alan bu düzenlemeler karşısında, **vadeli mevduat hesaplarının** ne şekilde değerlemeye tabi tutulacağı hususunda tartışmalar bulunmaktaydı.

Gelir İdaresi ise, yayımladığı 67 sıra numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile, vadeli mevduat hesapları ile ilgili olarak değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden faiz tutarlarının gelir olarak dikkate alınacağını belirtmişti.

67 sıra numaralı KVK Genel Tebliği'nin bu kısmı Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından iptal edilmişti. Böylece vadeli mevduatlar, dönem sonunda herhangi bir faiz hesaplaması yapılmaksızın mukayyet değerle değerlendirilmekteydi.

Oysa bankalar, alacaklarını değerlendirme günü kıymetine irca etmek zorunda olduklarından, vadeli mevduatlar için dönem sonunda hesapladıkları faiz tutarlarını tahakkuk etmiş gider olarak dikkate almaktadırlar.

Bu uygulama neticesinde bir taraf için gider mahiyetinde hesaplanan ve kurum kazancından indirilen faiz tutarının diğer taraf için gelir kaydedilmemesi gibi bir sonuç ortaya çıkmaktaydı.

Bu sakıncanın giderilmesi ve uygulamada paralellik sağlanması amacıyla VUK'un 281'inci maddesinde yer alan "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir." ibaresi "**Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.**"

şeklinde değiştirilmiştir.

Bu değişiklik neticesinde, vadeli mevduatlar için dönem sonuna kadar hesaplanacak faiz tutarları, mevduatın alacaklısı mükelleflerce tahakkuk ettirilerek gelir kaydedilecektir. Bankalar ise bu faizleri gider kaydetmeye devam edecek ve böylece bir tarafın gideri diğer tarafın geliri haline gelecek ve uygulamada paralellik sağlanacaktır.

Yine yapılan ibare değişikliği ile, bankalar tarafından kullanılan kredilere yürütülen faizlerin değerlendirme günü itibarıyla krediyi veren bankalar tarafından gelir kaydedileceği de net bir biçimde hü-

küm altına alınmaktadır Krediyi kullanan mükellefler ise, aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, bu faizleri gider olarak kaydedeceklerdir.

281'inci maddede yapılan değişiklikler, 1.1.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kanunun yayım tarihinde yürürlüğe girecektir.

3.285'inci Maddede Yapılan İbare Değişikliği

Vadesi gelmemiş krediler için dönem sonunda hesaplanacak faizler gider olarak dikkate alınabilecektir.

VUK' un 285' inci maddesi, borçların değerlemesi ile ilgili hükümler içermektedir.

Madde hükmüne göre borçlar mukayyet değer ile değerlendirilmektedir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar, değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilmektedir. Bu işlem reeskont uygulaması ile gerçekleştirilmektedir.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri, borçlarını değerlendirme günü kıymetine irca etmek zorundadırlar İrca işleminde kullanılacak faiz oranı, Merkez Bankası resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz oranı olacaktır

VUK' un 285' inci maddesinde yer alan bu düzenlemeler karşısında, **tahakkuk etmemiş kredi faizlerinin** ne şekilde değerlemeye tabi tutulacağı hususunda tartışmalar bulunmaktaydı.

Bankalar tarafından kullanılan ve vadesi ertesi döneme sarkan kredilere ilişkin olarak, dönem sonuna kadar hesaplanan faiz miktarı bankalarca gelir kaydedilmektedir. Bu krediyi kullanan mükellefler ise, dönem sonuna kadar yürütülen bu faizleri gider yazıp yazmama hususunda tereddüte düşmektedirler.

İnceleme elemanlarınca vadesi dönem sonunda dolmamasına rağmen faiz yürütülen ve dönem kazancından indirilen kredilere yönelik olarak yapılan incelemelerde ise, bu faizlerin henüz tahakkuk etmediği gerekçesi ile gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı sonuçlarına varılmıştır. Konu yargıya taşınmış, fakat Danıştay da bu konuda farklı kararlar vermiştir.

Uygulamada yaşanan tereddütlerin giderilmesi amacıyla, VUK'un 285'inci maddesinde yer alan "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir." ibaresi "**Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.**"

şeklinde değiştirilmiştir.

Bu değişiklik neticesinde, vadesi ertesine yıla sarkan kredilere ilişkin olarak, dönem sonuna kadar hesaplanacak faiz tutarı, bu kredileri kullanan mükelleflerce gider olarak dikkate alınabilecektir.

Bankaların bu faiz tutarlarını gelir olarak dikkate aldığı göz ntnde bulundurulduğunda, kredi kullanan mükelleflerin bu faizleri gider yazması ile birlikte uygulamada paralellik sağlanacak ve bir taraf için gelir unsuru olan bu faizler diğer taraf için gider unsuru olacaktır.

4. Mükerrer 315'inci Maddede Yapılan İbare Değişikliği

Azalan bakiyeler usulünde ayrılacak amortisman oranının st sınırı %50 olarak belirlenmiştir.

VUK'un "Azalan bakiyeler usulstyle amortisman" başlıklı mükerrer 315'inci maddesinde, 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde, bu usulde uygulanacak amortisman oranının normal

amortisman oranının iki katı olduğu belirtilmiş; fakat azalan bakiyeler usulünde uygulanacak amortisman nispetinin üst sınırı konusunda herhangi bir limit belirtilmemiştir.

5228 sayılı Kanunla azalan bakiyeler usulünde uygulanacak amortisman oranının üst sınırının belirlenmesi amacıyla, mükerrer 315'inci maddenin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır" ibaresi, "amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır" şeklinde değiştirilmiştir.

IV. YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN HÜKÜMLER:

Borsada işlem gören hisse senetlerinin borsa rayici ile değerlendirilmesi hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.

VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (4) numaralı bendinin son paragraf hükmüne göre, borsada işlem gören hisse senetleri, değerlendirme günündeki borsa rayici ile dikkate alınmakta, bunlar için ayrıca enflasyon düzeltilmesi yapılmamaktadır.

5228 sayılı Kanunla, VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (4) numaralı bendinin son paragraf hükmü **1.1.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere** yürürlükten kaldırılmaktadır. Böylece borsada işlem gören hisse senetlerinin borsa rayici ile değerlendirilmesi uygulamasına son verilmektedir.

Bu değişiklik neticesinde, enflasyon düzeltilmesi uygulaması bakımından, borsada işlem gören ve görmeyen hisse senetleri arasındaki ayırım ortadan kaldırılmaktadır. Borsada işlem gören hisse senetlerinin de diğerleri gibi TEFİ artış oranında artırılmak suretiyle enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasına imkan sağlanmaktadır.

İşyeri kapatma cezası yürürlükten kaldırılmıştır .

5228 sayılı Kanunla, VUK' un mükerrer 354' üncü maddesinde düzenlenen ve VUK' un 353' üncü maddesinin 1 ve 2 numaralı bentlerinde yazılı belgelerin bir takvim yılı içinde üç defa kullanılmadığının veya bulundurulmadığının tespiti halinde uygulanan "**işyeri kapatma cezası**" yürürlükten kaldırılmıştır

İşyeri kapatma cezasının kaldırılmasıyla beraber işyerleri için kapatma cezası verilen mükelleflere kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin 353 üncü maddesinin (5) numaralı bendi de yürürlükten kaldırılmıştır

F- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

I. MADDE DEĞİŞİKLİKLERİ VE EKLENEN MADDELER

1.13'üncü Maddede Yapılan Değişiklikler

KDVK'nun araç istisnası, petrol aramaları istisnası ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna hükmünü düzenleyen 13'üncü maddesinde 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler aşağı açıklanmıştır

a) Madde başlığı değişmiştir.

5228 sayılı Kanunla, öncelikle KDVK'nun 13'üncü maddesinin başlığı yapılan yeni düzenlemeye uygun olarak "Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna" şeklinde değiştirilmiştir.

b) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler yeniden tam istisna kapsamına alınmıştır:

Maddenin 5035 sayılı Kanunla kaldırılan (b) bendi maddeye yeniden eklenmiştir. Böylece deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler yeniden madde kapsamına alınmaktadır

Söz konusu hizmetlerle ilgili istisna hükmü 5035 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce (b) bendi olarak 13'üncü madde kapsamında idi. Fakat 5035 sayılı Kanunla, **02.01.2004 tarihinden itibaren**, bu bent yürürlükten kaldırılmış ve 17'nci maddeye eklenen (1) bendine alınmıştır.

KDVK'nun 13'üncü maddesinde yer alan istisnalar tam istisna kapsamına girmektedir. Tam istisna uygulamasında, KDV'den istisna edilen teslim veya hizmetlerin bünyesine girmiş olan girdi vergileri, bünyeden tamamen arındırılmaktadır. Bu arındırma işlemi KDVK'nun 32'nci maddesi hükmü neticesinde gerçekleşmektedir. Söz konusu madde hükmüne göre, KDVK'nun 11, 13, 14 ve 15'inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili olarak yüklenilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir. İndirimin mümkün olmaması durumunda ise, indirilemeyen KDV bu işlemleri yapanlara iade olunur.

KDVK'nun 17'nci maddesinde yer alan istisnalar ise kısmi istisna kapsamına girmektedir. Kısmi istisna uygulamasında, mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'den müstesna tutulup mal veya hizmetlerin bünyesine giren vergiler indirim veya iade konusu yapılamamakta; fakat gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir (26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler, 5035 sayılı Kanunla 13'üncü maddede çıkarılıp 17'nci maddeye alınmak suretiyle, tam istisna niteliğinden çıkartılıp kısmi istisna kapsamına alınmıştır.

Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin uluslararası rekabete etkisini dikkate alan kanun koyucu, 5228 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile, bu hizmetleri yeniden 13'üncü madde kapsamına almaktadır. Dolayısıyla bu hizmetler yeniden tam istisna kapsamına girmektedir.

5228 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile yapılan bu değişiklik,

5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen aybaşında yürürlüğe girecektir.

Diğer taraftan, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan ve istisna kapsamına giren hizmetlerin, deniz ve hava araçlarının seyir ve seferleri ile ilgili hizmetler sınırlı olduğu unutulmamalıdır (15 Seri Nolu KDV Genel Tebliği). Yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dahil olmak üzere, araçlar için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmetler istisna kapsamındadır (87 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

c) Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerini yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler tam istisna kapsamına alınmıştır.

Maddenin (c) bendi, 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümleri gereğince petrol arama faaliyetlerine münhasır olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmetler ile mal teslimlerine yönelik istisnayı düzenlemektedir.

5228 sayılı Kanunla, ülke ekonomisi bakımından büyük önem taşıyan altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerini yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler de bent hükmüne eklenerek istisna kapsamına alınmaktadır. Böylece bu faaliyetler de, indirim ve iade mekanizmaları ile vergiden arındırılmak suretiyle teşvik edilmektedir. Benden yeni hali aşağıdaki gibidir.

"c) Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri ile 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre yapılan petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler,"

Değişiklik, 1.1.2004 tarihinden itibaren, kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girecektir.

d) Liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen yapan veya yaptıran mükelleflere, bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri tam istisna kapsamına alınmıştır.

Maddeye eklenen (e) bendi ile, liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen yapan veya yaptıran mükelleflere, bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri istisna kapsamına alınmaktadır. Bent hükmü şu şekildedir.

"e) Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,"

13' üncü maddeye eklenen bu bent hükmü ile yeni liman ve hava meydanları yapılması ve mevcutların standartlarının artırılması teşvik edilmek istenmektedir. Bu doğrultuda liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri katma değer vergisi yönünden tam istisna kapsamına alınmıştır.

Böylece liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen yapan mükelleflere mal tesliminde bulunanlar, teslim ettikleri malın bünyesine girmiş vergileri indirim veya iade mekanizmaları ile tamamen arındırılacaktır. Bu işleri, mükellefleri adına yapanlar ise, yapmış oldukları inşaat taahhüt işleri sebebiyle KDV hesaplamayacak; bu işlerin bünyesine girmiş olan

vergileri gene indirim veya iade mekanizmaları ile tamamen arındırılacaktır.

Eklenen bent hükmü, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen aybaşında yürürlüğe girecektir.

e) Millî savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için yapılacak olan teslim ve hizmetler tam istisna kapsamına alınmıştır.

Maddeye eklenen (f) bendi ile,

- Millî Savunma Bakanlığı,
- Jandarma Genel Komutanlığı,
- Sahil Güvenlik Komutanlığı,
- Savunma Sanayii Müsteşarlığı,
- Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı,
- Emniyet Genel Müdürlüğü,
- Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü'ne

millî savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için yapılacak olan ve aşağıda belirtilen teslim ve hizmetler tam istisna kapsamına alınmıştır

-Uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri,

-Bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler.

Bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler de istisna kapsamına alınmıştır

Maddede sayılan malların yurt dışından temin edilmesi, KDV ve Gümrük Kanunu hükümlerine göre istisna kapsamına girmekte, bu malların yurt içinden temininde ise katma değer vergisi uygulanması gerekmekteydi. 5228 sayılı Kanunla yapılan bu düzenleme neticesinde, uluslararası ihalelere konu olan iç ve dış güvenlik amacına yönelik mal ve hizmetlerin yurt içi ve yurt dışı alımlarda katma değer vergisi farkı ortadan kaldırılmaktadır

Böylece alımlarla ilgili ihalelere katılmak isteyen yerli sanayi kuruluşlarımız aleyhine bir rekabet eşitsizliğine yol açan KDV farklılığı, sözü edilen malların yurt içi teslimlerinin de istisna kapsamına alınması ile birlikte giderilmektedir.

Eklenen bent hükmü, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen aybaşında yürürlüğe girecektir.

f) Bakanlar Kurulu'na İstisna Uygulamasında Asgari Tutar Belirleme, Maliye Bakanlığına maddede düzenlenmiş bulunan istisnaların kapsamına girecek mal ve hizmetleri tanımlama ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme konusunda yetki verilmiştir:

5228 sayılı Kanunla, KDVK'nun 13'üncü maddesinin sonuna aşağıdaki fıkra eklenmiştir

"Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Ma-

liye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

VUK'un 232'nci maddesinde fatura düzenlemek ve almak mecburiyetinde olanlar belirtilmiştir. Buna göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak zorunda olan çiftçiler;

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
- Serbest meslek erbabına,
- Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara,
- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
- Vergiden muaf esnafa,

sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek, bunlar da fatura istemek ve almak zorundadır.

232'nci maddenin son fıkrasında ise fatura düzenleme haddi belirlenmektedir. Buna göre, yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin, maddede belirlenen haddi geçmesi veya bu haddi geçmese bile istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir. 326 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile bu had 01.01.2004'ten itibaren 440.000.000.-TL olarak belirlenmiştir. Bu had, VUK'un mükerrer 414'üncü maddesi uyarınca, her yıl yeniden değerlendirme oranı veya Bakanlar Kurulu Kararına göre değişmektedir.

5228 sayılı Kanunla, KDVK'nun 13'üncü maddesinin sonuna eklenen fıkra hükmü neticesinde, VUK'un 232'nci maddesinde belirle-

nen ve ilgili yılda uygulanmakta olan fatura düzenleme haddini istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirleme, belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırma ve sifıra kadar indirme hususlarında Bakanlar Kurulu'na yetki verilmektedir.

Aynı fıkra hükmüyle Maliye Bakanlığı'na da istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlama ve istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında yetki verilmektedir.

2. 17'nci Maddede Yapılan Değişiklikler:

a) Bedelsiz olarak verilen eğitim ve öğretim hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.

Bilindiği üzere, KDVK'nun 17'nci maddesinde, sosyal, askeri, kültürel ve eğitim amaçlı istisna düzenlemelerine yer verilmektedir. Sözü edilen maddenin ikinci fıkrasının (b) bendinde, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, madde girişinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Sözü edilen (b) bendinde 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile, bedelsiz olarak verilen eğitim ve öğretim hizmetleri de, belirlenen oran dahilinde KDV'den istisna edilmektedir. Bent hükmü şu şekildedir.

b) Üniversite ve yüksekokullar ile 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan

kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin teslimi,

Buna göre üniversiteler ve yüksekokullar ile 625 sayılı Kanun Hükmüne göre ilgili Bakanlıktan faaliyette bulunma izni alan özel okullarda, öğrenci kapasitesinin % 10'unu geçmemek üzere bedelsiz olarak verilen eğitim ve öğretim hizmetleri istisna kapsamına alınmıştır

625 sayılı Kanunun ek 4 üncü maddesinde, özel okullara öğrenci kapasitelerinin % 2'sinden az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutmak zorunluluğu getirilmekte, Millî Eğitim Bakanlığına bu oranı % 10'a kadar artırma konusunda yetki verilmektedir. Bakanlık % 2 oranında bir artırma yapmamıştır 17 nci maddenin sözü edilen 2/b bendinde " Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak üzerine yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları" istisna kapsamında alındığından % 2 sınırı dahilinde öğrencilere bedelsiz olarak verilen eğitim ve öğretim hizmetleri istisna kapsamına girmektedir.

Ancak öğretim kurumlarının kendi istekleriyle bu sınırın üzerinde verdikleri bedelsiz hizmetlerde istisna uygulanamamaktadır. Bedelsiz mahiyetteki eğitim ve öğretim hizmetlerinin bir kısmında vergi uygulanıp bir kısmında uygulanmaması bir çelişki yarattığından, 625 sayılı Kanunun Millî Eğitim Bakanlığına tanıdığı azami sınır göz önüne alınarak, öğretim kurumlarında öğrenci kapasitesinin % 10'una kadar verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri başka bir şart aranılmaksızın istisna kapsamına alınmıştır

b) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kağıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç) KDV'den istisna edilmiştir:

5228 sayılı Kanunla KDVK'nun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasına eklenen (e) bendi ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, Kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kağıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç), istisna kapsamına alınmaktadır

c) Millî Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünce tertiplenen veya oynatılan piyango, sayısal loto, hemen kazan gibi oyunlar KDV'den istisna edilmiştir:

5228 sayılı Kanunla, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 40'ncı maddesinde yapılan değişiklik sonucu, Millî Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünce tertiplenen veya oynatılan piyango, sayısal loto, hemen kazan gibi oyunlar kapsamında şans oyunları vergisine tâbi tutulması öngörülmektedir.

Dolayısıyla bu işlemlerin mükerrer vergilenmesini önlemek amacıyla, şans oyunları vergisine tabi tutulan bu işlemler, KDVK'nun 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (f) bendinde yapılan değişiklikle katma değer vergisinden istisna edilmektedir. Bendenin değişmiş hali aşağıdaki gibidir.

"f) Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler ile Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünce düzenlenen

piyango, sayısal loto, hemen kazan ve benzeri oyunların tertiplen - mesi veya oynanması,"

İstisna uygulaması, Millî Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünün şans oyunlarına ilişkin işletme hakkını devr ettiği işletici firmanın sözleşme ile belirlenen şans oyunlarını fiilen oynatmaya başladığı tarihte yürürlüğe girecektir.

d) Lastik ve kauçuk teslimleri KDV'den istisna edilmiştir:

KDVK'nun 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (g) bendinde 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde, külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, harç pulu, değerli kağıtlar, taşıt pulu, hisse senedi ve tahvil ile birlikte **dore külçe altın ile metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi de KDV'den istisna edilmiştir.**

Uygulamada ise hurda metallerin külçe olarak veya külçe haline getirildikten sonra teslimlerinde istisnanın geçerli olup olmadığı hususunda tereddütler bulunmaktaydı. 5228 sayılı Kanunla (g) bendine eklenen parantez içi hükümle **hurda metallerin külçe olarak veya külçe haline getirildikten sonra teslimlerinde** de istisnanın geçerli olduğuna açıklık getirilmiş ve uygulamadaki tereddütler giderilmiştir. Bentin yeni hali şu şekildedir.

g) Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi,

Bent hükmünde 5228 yapılan değişiklik neticesinde, istisna kapsamına **lastik ve kauçuk** teslimleri de dahil edilmiştir. Diğer taraftan

kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) istisna kapsamına dahil edilirken **dore külçe altın** istisna kapsamı dışına çıkartılmaktadır

Bent hükmünde yapılan bu değişiklikler, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen ay başında yürürlüğe gir ecektir.

e) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler ifadesi (1) bendinden çıkarılmıştır .

Daha önce belirtildiği üzere, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler, 5228 sayılı Kanunla, KDVK'nun 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (1) bendinden çıkarılarak Kanunun 13 üncü maddesinin (b) bendine aktarılmış ve böylece tam istisna kapsamına alınmıştır. Bu hizmetlerin, KDVK'nun 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (1) bendinden çıkarılması neticesinde (1) bendi aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

"1) Serbest bölgelerde verilen hizmetler."

Bent hükmünde yapılan bu değişiklikler, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen ay başında yürürlüğe gir ecektir.

f) Bankalar Kanunu Uyarınca mal ve hakların TMSF'ye teslimi ile bunların TMSF tarafından teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

4842 sayılı Kanunla, KDVK'nun 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına eklenen (1) bendi ile, varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların teslimi KDV'den istisna edilmişti.

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF)'nin BDDK bünyesinden ayrılması ile beraber bankalardan devralınan alacakların tahsili TMSF'ye bırakılmıştır. Bu alacakların tahsilinin kolaylaştırılması amacıyla daha önceden varlık yönetim şirketlerine tanınan KDV istisnası, 5228 sayılı Kanunla, TMSF'ye tanınmıştır.

5228 sayılı Kanunla değiştirilen, KDVK'nun 17'nci maddesinin (m) bendi aşağıdaki şekildedir.

"m) Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi,

Bu istisna işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla orantılı uygulanır."

Değişen bent hükmü ile, hem mal ve hakların TMSF'ye teslimi, hem de bu mal ve hakların TMSF tarafından satışı sırasında KDV hesaplanmayacaktır. Ayrıca Fonun devraldığı alacakların tahsilinin kolaylaştırılması amacıyla, bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların teslimi de KDV'den istisna edilmiştir.

Yine temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi de KDV'den istisna edilmiştir.

İstisna uygulamasında önemli bir husus, istisnanın işlem bedelinden

Fona intikal eden tutarla orantılı olarak uygulanacak olmasıdır Fona intikal eden tutar dışında kalan işlem bedeli, KDV'ye tabi olacaktır.

g) Gümrüklü sahalarda ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz mal satılan işyerlerinin kiralanması KDV'den istisna edilmiştir.

Ülkemize giriş ve çıkış bölgelerinde kurulan ve vergisiz mal satılan işyerlerinin kiralanmasının KDV'ye tâbi tutulması buralarda satılan mallara dolaylı bir vergi yükü getirmektedir. Diğer ülkelerdeki benzer satış üniteleriyle rekabet açısından olumsuz sonuçlar doğurması nedeniyle free-shop olarak da bilinen bu işyerlerinin kiralanması işlemleri, KDVK'nun 17'nci maddesine eklenen (o) bendi ile istisna kapsamına alınmıştır. İstisna hükmü, free-shoplara ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanmasında da geçerli olacaktır.

Maddeye eklenen (o) bendi şu şekildedir .

"o) Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması,"

Eklenen bent, 1.1.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girecektir.

Diğer taraftan KDVK'nun 16'ncı maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi uyarınca; transit ve gümrük antreposu rejimleri ile serbest bölgeler, geçici depolama yerleri ve gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarla ilgili hükümlerin uygulandığı mal ve

hizmetler KDV' den müstesna iken, 5035 sayılı Kanunla bent hükmünde yapılan değişiklik sonucunda, istisna düzenlemesinde yer alan "hizmetler" ifadesi bent hükmünden çıkarılmıştı.

Bu defa 5228 sayılı Kanunla KDVK'nun 17'nci maddesine eklenen (o) bendi neticesinde, gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda ithalat ve ihracat malları için verilen hizmetlerden depolama, ardiye, terminal hizmetleri KDV' den istisna edilmektedir.

Serbest bölgelerdeki hizmet istisnası uygulaması ise, söz konusu istisna hükmünün, 5035 sayılı Kanunla, KDVK'nun 17'nci maddesinin (1) bendine eklenmek suretiyle devam etmektedir.

h) Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü'nce yapılan taşınmaz mal teslimleri kısmi istisna kapsamına alınmıştır.

5228 sayılı Kanunla, KDVK'nun 17'nci maddesine eklenen (p) bendi aşağıdaki gibidir.

"Hazine ve Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü'nce yapılan taşınmaz mal teslimleri ile Hazinece yapılan irtifak hakkı işlemi."

Bilindiği gibi Hazinece yapılacak taşınmaz teslimleri KDVK'nun 1'inci maddesinde istisna karakterli bir hüküm neticesinde KDV'nin konusu dışında kalmıştır Verginin konusunu teşkil eden işlemler başlıklı 1'inci maddenin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinin (d) alt bendinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir.

"Hazinece yapılan taşınmaz mal satışları hariç müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,"

Kanun tekniği açısından istisna karakterli bu hüküm, 5228 sayılı Kanunla 17'nci maddeye taşınmıştır

Diğer taraftan Arsa Ofisi Genel Müdürlüğünce yapılan taşınmaz mal teslimleri ile Hazinece yapılan irtifak hakkı tesisi işlemi de (p) bendine eklenerek kısmi istisna kapsamına alınmıştır

Eklenen bent hükmü, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen ay başında yürürlüğe girecektir.

3. 18'inci Maddede Yapılan Değişiklikler:

a) İstisna Kapsamına Giren İşlemlerin Bir Ya Da Birkacı Bakımından İstisnadan Vazgeçilebileceği Belirtilmiştir:

KDV'den istisna işlemleri yapanlar bakımından istisna düzenlemesi bazı durumlarda olumsuz sonuçlar yaratabilmektedir. Zira kısmi istisna kapsamında yer alan istisna teslim ve hizmetlerde, mal ve hizmet bünyesine girmiş vergiler indirim konusu yapılamamaktadır. Özellikle büyük ve pahalı yatırımlar gerektiren ve girdiler sebebiyle büyük miktarlarda vergi ödemiş bulunan işletmelerin işlemlerinin KDV'den istisna edilmiş olması, ödenmiş yüksek vergilerin indirim olanağını ortadan kaldırmaktadır.

İstisnaların yarattığı bu sakıncanın giderilebilmesi için, KDVK'nun 18'inci maddesinde, KDV'den istisna edilen işlemleri yapanların, kendi istekleri ile bu istisnadan vazgeçebileceklerine cevaz verilmektedir.

Maddenin (1) numaralı bendinde ise, KDV'den istisna edilen işlemleri yapan mükelleflerin istisnadan vazgeçme talebinin, istisnaya dahil olan işlemlerin tamamını kapsamaması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Fakat devam etmekte olan işler için istisnadan vazgeçmek mümkün değildir. Maddenin (2) numaralı bendi de, vazgeçmenin mümkün olmadığı istisna türlerini belirtmektedir.

18'inci maddenin 1 numaralı bendinde yer alan istisnadan vazgeçme talebinin, istisnaya dahil olan işlemlerin tamamını kapsamaması gerektiği yönündeki ifade uygulamada tartışmalara yol açmıştır. Zira KDVK'nun istisnaları düzenleyen maddelerinde, fıkralarında ya da bentlerinde birden fazla istisna edilmiş işlem yer alabilmektedir.

Bu noktada aynı madde, fıkra veya bentte sayılan istisna işlemleri aynı zamanda yapan mükelleflerin istisnadan vazgeçme taleplerinin, sayılan işlemlerden herhangi birini kapsayıp kapsayamayacağı konusunda tereddütler oluşmuştur.

Örnek vermek gerekirse, 13'üncü maddenin 5228 sayılı Kanunla değişik (c) fıkrasında, petrol arama faaliyetlerini yürütenlere bu faaliyetlerine münhasır olmak üzere yapılan hizmetler ve mal teslimleri ile birlikte altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerini yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmektedir. Yani aynı fıkra hükmünde, iki ayrı işleme yönelik olarak istisna düzenlemesi yer almaktadır. Her iki istisnaya yönelik işlemi bulunan bir mükellefin, bu işlemlerden sadece biri açısından istisnadan vazgeçmesinin mümkün olup olmadığı noktasında mükellefler tereddüte düşmektedirler.

5228 sayılı Kanunla KDVK'nun 18 inci maddesinin (1) numaralı bendinde yapılan değişiklik ile uygulamada yaşanan tereddütler giderilmiş ve konuya açıklık getirilmiştir. Bent hükmünde istisnadan vazgeçme taleplerinin her bir istisna işlem bazında geçerli olacağı yönünde belirleme yapılmıştır. Bendin yeni hali şu şekildedir.

"1. Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesi - ne yazılı başvuruyla bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için ver - giye tabi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belir - tilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını

kapsaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur."

Buna göre, istisna kapsamına giren işlemlerin bir ya da bir kaçı bakımından istisnadan vazgeçilmesi mümkündür. Yani mükelleflerin istisnadan vazgeçme taleplerinin, Kanunun istisnaları düzenleyen maddelerinin tamamında, bir fıkrasında ya da bir bendinde sayılan işlemlerin tümünü kapsamaması şart değildir.

b) Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetler için kendilerine tanınmış olan istisnadan vazgeçme hakkı tanınmaktadır:

Daha önce de belirtildiği üzere, KDVK' nun 18' inci maddesinin (2) numaralı bendinde, mükelleflerin vazgeçmelerinin mümkün olmadığı istisna işlemler belirtilmektedir. Buna göre, Kanunun 17' nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarıyla üçüncü fıkranın (a) ve 4' üncü fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisna işlemleri yapan mükellefler, bu istisnadan vazgeçememektedirler.

Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetler, 17' nci maddenin ikinci fıkrası ile KDV' den müstesna tutulmuştur. Dolayısıyla sözü edilen dernek ve vakıfların, bu istisnadan vazgeçmesi mümkün bulunmamakta idi.

5228 sayılı Kanunla 18' inci maddenin (2) numaralı bendinde yapılan değişiklik neticesinde, kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa et-

tikleri teslim ve hizmetler bakımından istisnadan vazgeçebilme imkanı tanınmaktadır Bendin yeni hali şu şekildedir.

"2. Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca verdiği muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17 nci maddenin birinci ve ikinci fıkralarıyla üçüncü fıkranın (a) ve 4 üncü fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki birinci fıkra hükmü uygulanmaz."

Yapılan bu düzenleme neticesinde bu dernek ve vakıflara KDV mükellefi olma imkânı tanınmakta ve bu mahiyetteki özel sektör işletmeleri ile rekabet şansı tanınmaktadır

18'inci maddede yapılan bu düzenlemeler, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen aybaşında yürürlüğe girecektir.

4. 30'uncu Maddede Yapılan Değişiklik:

Mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangınlar nedeniyle malları zayı olan mükelleflere zayı olan malları için ödenmiş KDV'nin indirim konusu yapma imkanı tanınmaktadır.

Genel olarak mal teslimi ve hizmet ifaları üzerinden alınan ve temelinde nihai tüketimi vergilemeyi amaçlayan KDV sisteminde bir aşamada ödenen vergi, sonraki aşamada ödenen vergiden mahsup edilmekte ve bu durum üretim-tüketim zincirinin son aşamasına kadar devam etmektedir. Bu sistem, indirim mekanizması ile işlerlik kazanmaktadır. Son aşamada ödenen vergi ise indirim konusu yapılamayıp nihai vergi halini almaktadır

KDV'de vergi indirimi esas olmakla birlikte, bazı durumlarda mal

veya hizmet tedariki için yüklenilmiş bulunan KDV'lerin indirim konusu yapılmasına izin verilmemektedir KDVK'nun 30'uncu maddesi de, indirim konusu yapılamayacak KDV'lerin neler olduğunu düzenlemektedir.

Kanunun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre, zayi olan mallara ilişkin KDV indirim konusu yapılamamaktadır Zira zayi olan malın, tekrar teslim veya hizmet ifasına konu olması ve böylece tedarik aşamasında ödenen KDV'nin, teslim veya hizmet ifası sırasında hesaplanacak KDV'den indirim konusu yapılamaması ortadan kalkar.

Fakat 4503 sayılı Kanunla sözü edilen (c) bendinde değişiklik yapılmış ve deprem veya sel felaketi sebebiyle zayi olan malların indirim konusu yapılması, istisnai olarak kabul edilmiştir.

Bu defa 5228 sayılı Kanunla bent hükmünde değişiklik yapılmış ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangınlar nedeniyle malları zayi olan mükelleflerin de zayi olan malları için, bu malları satın aldıkları sırada ödemiş oldukları KDV'leri indirim konusu yapmalarına imkan tanınmıştır.

Bentin yeni hali aşağıdaki şekildedir.

"c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,"

Değişikliğin yürürlük tarihi 1.12.2003 olarak belirlenmiştir.

5. 48'inci Maddede Yapılan Değişiklik:

KDVK'nun "Düzeltilme işlemleri" başlıklı 48'inci maddesinin birinci fıkrasında, KDV ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan

eşyalarla ilgili olarak hiç alınmamış veya eksik alınmış KDV'ler hakkında Gümrük Kanunu'ndaki esaslara göre işlem yapılacağı belirtilmektedir.

5228 sayılı Kanunla, 48'inci maddenin birinci fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir.

"Ancak, indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest dolaşıma girdiği tarihin içinde bulunduğu veya sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairesine verilen beyannamelere göre ödenen katma değer vergisi (sorumlu sıfatıyla ödenenler hariç), ithalde hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle tahsili gereken katma değer vergisinden düşülür."

Buna göre indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest dolaşıma girdiği tarihin içinde bulunduğu veya sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairesine verilen beyannamelere göre ödenen KDV, ithalat sırasında ödenmemesi veya eksik ödenmesi sebebiyle tahsili gereken KDV'den mahsup edilebilecektir. Fakat sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'lerin mahsubu mümkün değildir.

48'inci maddede yapılan bu değişiklik, 1.1.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kanunun yayım tarihinde yürürlüğe girecektir.

6. Geçici 19'uncu Maddede Yapılan Değişiklikler:

Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de gerçekleştirilecek toplantıları düzenleyenlere yapılacak teslim ve hizmetler 31.12.2005 tarihine kadar KDV'den istisna edilmiştir.

KDVK'na 4842 sayılı Kanunla eklenen geçici 19'uncu maddesinde,

Asya Kalkınma Bankasının 2003 yılında ülkemizde yapacağı yıllık toplantılarıyla ilgili olarak bu bankaya ve temsilcilerine yapılacak teslim ve hizmetler KDV'den müstesna tutulmuştu.

Fakat Asya Kalkınma Bankasına yönelik olarak getirilen bu istisna düzenlemesi, Anayasa Mahkemesince anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiş ve yürürlüğü durdurulmuştu.

5228 sayılı Kanunla geçici 19' uncu madde yeniden düzenlenmiştir. Yapılan değişiklikle, maddede yer alan ve sadece Asya Kalkınma Bankasına 2003 yılı için tanınmış olan istisnanın kapsamı genişletilmiş, maddenin yürürlükte kalma süresi uzatılmıştır. Maddenin yeni hali aşağıdaki gibidir.

"Geçici Madde 19. - Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de gerçekleştirilecek toplantıları düzenleyenlere bu amaçla yapılacak teslim ve hizmetler ile bu toplantılara katılan yabancı heyetlerin konaklamaları ve bunlara görevlerinin ifası kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler 31.12.2005 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda teslim edilen mal ve hizmetler için yüklenilen vergiler, vergiye tâbi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirimle giderilemeyen vergiler iade edilmez. Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı, toplantılara ilişkin teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Böylece 31.12.2005 tarihine kadar uygulanacak olan bu istisna dü-

zenlemesi neticesinde, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar çerçevesinde ülkemizde gerçekleştirilecek toplantıları düzenleyenlerin, bu amaçla mal ve hizmet alışlarında KDV uygulanmayacaktır. Aynı zamanda bu toplantılara katılan yabancı heyetlerin konaklamaları ve bunlara görevlerinin ifası kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler de KDV'den müstesnadır.

Bu kapsamda teslim edilen mal ve hizmetler için yüklenilen vergiler, önceden olduğu gibi vergiye tâbi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilecektir. İndirimle giderilemeyen vergiler ise iade edilmeyecektir.

Bu toplantılara katılacak Türk heyetlerin konaklamaları ve görevlerinin ifası kapsamında bunlara yapılacak teslim ve hizmetler istisna kapsamına alınmamıştır. Dolayısıyla bunlara yapılacak teslim ve hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Maddede yapılan diğeri bir değışiklik ise, Bakanlar Kurulu'na VUK'un 232'nci maddesinde fatura düzenleme haddi olarak belirlenen haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirleme ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırma, sifıra kadar indirme konusunda yetki verilmesidir.

Bu doğrultuda, Maliye Bakanlığı'na tanınan, istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirleme yetkisi de ortadan kaldırılmaktadır. Maliye Bakanlığı'na, toplantılara ilişkin teslim ve hizmetleri tanımlama ve istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkileri verilmektedir.

Geçici 19'uncu maddede yapılan değışiklikler, 1.6.2004 tarihinden geçerli olmak üzere kanunun yayım tarihinde yürürlüğe girecektir.

7. Geçici 21'inci Madde Eklenmiştir:

5228 sayılı Kanunla KDVK'na eklenen geçici 21'inci madde hükmü aşağıdaki gibidir.

"GEÇİCİ MADDE 21. Karayolları Genel Müdürlüğüne yapılacak taşınmaz mal teslimleri ile Orman Genel Müdürlüğü Döner Sermaye sabit kıymetlerinde kayıtlı tapulu taşınmaz malların teslimleri 31.12.2004 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır."

Karayolları Genel Müdürlüğü ile Orman Genel Müdürlüğü'ne 31.12.2004 tarihine kadar tanınan bu istisna düzenlemesi ile, bu kuruluşların satışlarının kolaylaştırılması amaçlanmaktadır.

II. İBARE DEĞİŞİKLİKLERİ

1. 1'inci maddede yapılan ibare değişikliği:

KDVK'nun "verginin konusunu teşkil eden işlemler" başlıklı 1'inci maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinin (d) alt bendinde yer alan istisna karakterli bir hüküm neticesinde, hazinece yapılacak taşınmaz teslimleri KDVK'nin konusu dışında kalmıştır. Bent hükmü şu şekildedir.

"Hazinece yapılan taşınmaz mal satışları hariç müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,"

Hazinece yapılan taşınmaz mal teslimleri, 5228 sayılı Kanunla 17'nci maddeye taşınmıştır. Bu değişikliğe paralel olarak da 1'inci maddenin (d) alt bendinde yer alan "hazinece yapılan taşınmaz mal satışları hariç müzayede mahallerinde..." ibaresi müzayede mahallerinde" olarak değiştirilmiştir.

Yapılan bu ibare değişikliği, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen aybaşında yürürlüğe girecektir.

2. 11'inci maddenin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde yapılan ibare değişikliği:

KDVK'nun 11'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi tecil-terkin müessesesini düzenlemektedir. Bendin beşinci fıkrasında ise ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV'nin, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan fazla olamayacağı belirtilmiştir.

Özellikle kur değişmeleri neticesinde imalatçılar aleyhine meydana gelen matrah değişikliği sebebiyle imalatçıların ödediğı vergileri dikkate alan kanun koyucu, 5228 sayılı Kanunla, KDVK'nun 11'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde ibare değişikliğine gitmiştir.

Buna göre (c) bendinin beşinci fıkrasında yer alan, "ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan" ibaresi,

"ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan" olarak değiştirilmiştir.

Yapılan değişiklik neticesinde imalatçılara iade edilecek KDV, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacaktır.

III. YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN HÜKÜMLER:

1. 32'nci Maddenin ikinci fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır .

KDVK'nun 32'nci maddesinde göre, Kanunun 11, 13, 14 ve 15'inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili olarak yüklenilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir. İndirimin mümkün olmaması durumunda ise, indirilemeyen KDV bu işlemleri yapanlara iade olunur.

5035 sayılı Kanunla KDVK'nun 32'nci maddesine eklenen ikinci fıkra hükmü ise aşağıdaki gibi gibidir

"Şu kadar ki, yurt içi teslimleri ve ifaları kısmi istisna kapsamına giren mal ve hizmetlerin ihracında bu madde hükmü uygulanmaz."

Bu hüküm, 5228 sayılı Kanunun 60'ıncı maddesi ile **5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen aybaşından itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.**

Böylece kısmi istisna kapsamına giren mal ve hizmetlerin ihracı durumunda yüklenilen katma değer vergisinin yeniden ihracatçılara iadesi imkânı getirilmiştir.

**G- 488 SAYILI DAMGA VERGİSİ KANUNU'NDA
YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER**

I. TABLOLARDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. (1) sayılı Tabloda Yapılan Değişiklik:

a) Maliye Bakanlığı veya Sayıştayın vizesine tâbi ihale kararlarının vize edilmemesi durumunda ihale kararının hükmünden yararlanılmamış sayılacağı belir tilmıştır.

488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı Tablonun "II- Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün (2) numaralı fıkrasına göre, artırma ve ek siltme kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarınca verilen her türlü ihale kararları, binde 4,5 oranında damga vergisine tabi bulunmaktadır.

5228 sayılı Kanunla, ekli (1) sayılı tablonun "II- Kararlar ve mazbatalar:" başlıklı bölümünün (2) numaralı fıkrasının sonuna aşağıdaki cümle eklenmiştir.

"Maliye Bakanlığının veya Sayıştayın vizesine tâbi ihale kararlarının vize edilmemesi durumunda ihale kararının hükmünden yararlanılmamış sayılır."

Böylece Maliye Bakanlığı veya Sayıştayın vizesine tâbi ihale kararlarının vize edilmemesi durumunda, ihale kararının hükmünden yararlanılmamış kabul edilecek ve bu ihale kararları damga vergisine tabi tutulmayacaktır.

b) Gümrük idarelerine verilen zet beyan formlarının "ticari iŖlemlerde kullanılan kağıtlar" bölümüne göre vergileneceği belirtilmiŖtir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu gereğince gümrük idarelerine verilen ve mahiyeti itibari ile manifestolara benzeyen zet beyan formları ile bu belge yerine geçmek üzere verilen belgelerin (1) sayılı tablonun hangi bölümüne göre vergileneceği hususunda uygulamada tereddütler bulunmaktaydı.

5228 sayılı Kanunla bu tereddütler giderilmiŖ ve ve zet beyan formları, "III-Ticarî iŖlemlerde kullanılan kağıtlar:" baŖlıklı bölümün (2) numaralı fıkrasına eklenen (1) bendine yerleŖtirilerek 2.800.000.-TL damga vergisine tabi tutulması ngrlmŖtir.

c) KiŖilere doğrudan yapılan demeler, kiŖilerin banka hesabına havale yapılması Ŗeklinde yapılan demeler ile kiŖilerin bir baŖka kamu idaresine olan borcuna mahsuben yapılan ödemelerin bu "Makbuzlar ve diğer kağıtlar" kapsamında damga vergisine tâbi olduğu acıklığa kavuŖturulmuŖtur.

488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı Tablonun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" baŖlıklı bölümünün (1) numaralı fıkrasının (h) bendi, 5228 sayılı Kanunla deđiŖikliđe uđramıŖtır. Bendin yeni hali Ŗu Ŗekildedir.

"h) KiŖiler tarafından resmi dairelere verilen belli parayı içeren makbuz ve ibra senetleri ile resmi daireler nam ve hesabına kiŖiler adına aılmıŖ veya açılacak hesaplara nakledilmeyi veya emir ve havalelerine tediyeyi temin eden kağıtlar (Binde 7,5)"

Böylece, kiŖilere doğrudan yapılan demeler, kiŖilerin banka hesabına havale yapılması Ŗeklinde yapılan demeler ile kiŖilerin bir

başka kamu idaresine olan borcuna mahsuben yapılan ödemelerin bu bent kapsamında damga vergisine tâbi olduğu açıklığa kavuşturulmuştur.

2. (2) Sayılı Tablo'da Yapılan Değişiklikler

a) Yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

Damga vergisinden istisna edilen kağıtları düzenleyen (2) sayılı Tablonun "IV-Ticarî ve medeni işlerle ilgili kağıtlar:" başlıklı bölümünün (16) numaralı fıkrasına göre, anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesnadır.

Bireysel emeklilik sisteminin ülkemizde faaliyete geçmesiyle birlikte, katılımcılardan alınan katkı paylarının emeklilik yatırım fonlarında değerlendirilmesi aşamasında yatırım fonlarına vergisel teşvikler sağlanmıştır.

Bu kapsamda 5228 sayılı Kanunla, yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

Bu doğrultuda, 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı Tablonun "IV-Ticarî ve medeni işlerle ilgili kağıtlar:" başlıklı bölümünün (16) numaralı fıkrası aşağıdaki gibi değiştirilmiştir:

"16) Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar. "

b) Tüketici finansman şirketleri ile kişiler arasında düzenlenecek kredi kartı üyelik sözleşmeleri damga vergisinden istisna edilmiştir.

Damga vergisinden istisna edilen kağıtları düzenleyen (2) sayılı Tablonun "IV-Ticarî ve medeni işlerle ilgili kağıtlar:" başlıklı bölümüne 4962 sayılı Kanunla eklenen (26) numaralı fıkra ile, kişiler ile bankalar arasında düzenlenecek kredi kartı üyelik sözleşmeleri damga vergisinden istisna edilmiştir.

5228 sayılı Kanunla, tüketici finansman şirketleri ile kişiler arasında düzenlenecek kredi kartı üyelik sözleşmelerinin de damga vergisinden istisna edilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda (26) numaralı fıkra şu şekilde düzenlenmiştir.

"26) *Kredi kartı üyelik sözleşmeleri.*"

c) Tüketici finansman şirketlerince 4077 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi çerçevesinde kullanılan tüketici kredilerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmelerin tüketiciye verilen nüshasının yanı sıra diğer nüshaları da istisna kapsamına alınmıştır.

Damga vergisinden istisna edilen kağıtları düzenleyen (2) sayılı Tablonun "IV-Ticarî ve medeni işlerle ilgili kağıtlar:" başlıklı bölümüne 5035 sayılı Kanunla eklenen (30) numaralı fıkra ile, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun 10 uncu maddesi çerçevesinde tüketici kredisine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmelerin tüketiciye verilen nüshası damga vergisinden istisna edilmiştir.

5228 sayılı Kanunla (30) numaralı fıkrada yapılan değişiklikle, tüketici finansman şirketlerince 4077 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi çerçevesinde kullanılan tüketici kredilerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmelerin tüketiciye verilen nüshasının yanı sıra diğer

nüshaları da istisna kapsamına alınarak sözleşmeyi imzalayan taraflar arasındaki eşitsizliğin giderilmesi amaçlanmıştır

Bu doğrultuda (30) numaralı fıkra aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

"30) 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanununun 10 uncu maddesi çerçevesinde tüketici finansman şirketlerince kullanılacak tüketici kredilerinin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kağıtlar ile bu kağıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç)."

II. İBARE DEĞİŞİKLİKLERİ

1. 1'inci Maddede Yapılan İbare Değişikliği:

a) Elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler damga vergisine tabi hale getirilmiştir.

488 sayılı Kanunun 1'inci maddesine göre, bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir. Kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade eder.

5228 sayılı Kanunla, 1'inci maddede yer alan "belgeleri ifade eder" ibaresi, "belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder" şeklinde değiştirilmiştir.

Bu ibare değişikliği neticesinde, kağıtlar terimi, elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Böyle-

ce elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler de damga ver gisine tabi hale gelmiştir.

Böylece vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesine başlanmasıyla beraber, bu beyannameler üzerinden damga vergisi alınması uygulamasına devam edilecektir Ayrıca diğer elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler de damga ver gisine tabi olacaktır.

b) 23'üncü Maddede Yapılan İbare Değişikliği

İstihkaktan kesinti şekliyle ödemelerde ödeme zamanı değiştirilmiştir.

488 sayılı Kanunun istihkaktan kesinti şekliyle ödemelerde ödeme zamanı başlıklı 23'üncü maddesine göre, genel bütçeli daireler dışında kalan istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen Damga Vergisi, ertesini ayın 20'nci günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde yatırılır

5228 sayılı Kanunla maddede yer alan "*aynı süre içinde yatırılır*" ibaresi "*26'ncı günü akşamına kadar yatırılır*" şeklinde değiştirilmiştir.

c) Mükerrer 30'uncu Maddede Yapılan İbare Değişiklikleri

Bakanlar Kurulu'na elektronik ortamda gönderilen kağıtların damga vergisi nispetini ibraz yerleri itibarıyla "0" sifıra kadar indirme yetkisi verilmektedir.

488 sayılı Kanunun mükerrer 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre, Bakanlar Kurulu, Sermaye Piyasası Kanununun uygulanması

ile ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulunca düzenlenmesi öngörülen kağıtların tabi olduğu damga vergisi nispetini "0" sifıra kadar indirmeye, indirilen nispeti kanuni seviyesine kadar çıkartmaya ve bu nispetler dahilinde kağıtlar itibariyle farklı nispetler tespit etmeye yetkilidir.

5228 sayılı Kanunla maddede yer alan, "*Bakanlar Kurulu, Sermaye Piyasası Kanununun*" ibaresi "**Bakanlar Kurulu, elektronik ortamda gönderilenler ile Sermaye Piyasası Kanununun**" ;

"*damga vergisi nispetini "0" sifıra kadar indirmeye,*" ibaresi de "**damga vergisi nispetini ibraz yerleri itibariyle "0" sifıra kadar indirmeye**" şeklinde değiştirilmiştir.

Böylece Bakanlar Kurulu'na elektronik ortamda gönderilen kağıtların damga vergisi nispetini ibraz yerleri itibariyle "0" sifıra kadar indirme, indirilen nispeti kanuni seviyesine kadar çıkartma ve bu nispetler dahilinde kağıtlar itibariyle farklı nispetler tespit etme hususlarında yetki verilmektedir.

2. (I) Sayılı Tabloda Yapılan İbare Değişiklikleri

Beyannamelerin sadece bir nüshasının damga vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

488 sayılı kanuna ekli Ekli (1) sayılı tablosunun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün (2) numaralı fıkrasında yer alan "*2. Beyannameler:*" ibaresi "**2. Beyannameler (Bu beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tâbidir.):**", şeklinde değiştirilmiştir.

Böylece beyannamelerin sadece bir nüshası damga vergisine tabi olacaktır.

Ayrıca yine "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümün (2)

numaralı fıkrasının (b) bendinin (5) numaralı alt bendinde yer alan "Diğerleri" ibaresi "Diğer vergi beyannameleri" olarak değiştirilmiştir.

III. YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN HÜKÜMLER:

1. 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" bölümünün (2) numaralı fıkrasının sonuna 5035 sayılı Kanunla eklenen hüküm kaldırılmıştır .

5035 sayılı Kanunla 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV Makbuzlar ve diğer kağıtlar" bölümünün (2) numaralı fıkrasının sonuna, aşağıdaki hüküm eklenmişti.

"Beyanname ve bildirgelerin internet ortamında gönderilmesi halinde, yukarıda belirtilen miktarları her bir beyanname ve bildirge itibarıyla ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir"

Bakanlar Kuruluna tanına bu yetki, yukarıda açıklandığı üzere, 5228 sayılı Kanunla yapılan ibare değişikliği neticesinde, 488 sayılı Kanununun mükerrer 30'uncu maddesine taşınmıştır. Dolayısıyla bu hüküm yürürlükten kaldırılmıştır

H- 492 SAYILI HARÇLAR KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

I. TARİFE DEĞİŞİKLİKLERİ

1. Patent ve faydalı model başvuruları için harç alınması öngörülmüştür.

492 sayılı Kanuna bağlı (8) sayılı tarifenin "İmalat Ruhsatları" başlıklı fıkrasının (2) numaralı "İhtira beratları" başlıklı alt bendi başlığı ile birlikte değiştirilerek, patent ve faydalı model başvurularında da harç alınacağı hüküm altına alınmıştır

(2) numaralı alt bendin yeni hali şu şekildedir.

"2.Patent ve faydalı modeller :

a) Başvuru harcı (7.300.000 TL.)

b) Patent/faydalı model başvurularında rüçhan hakkı talepleri

(Her bir rüçhan başvurusu ayrı harca tâbidir.) (7.300.000 TL.)

c) Patent ve faydalı model belge düzenleme harcı (35.400.000 TL.)

d) Ek patent belgesi düzenleme harcı (35.400.000 TL.)

e) Enstitüce onaylı patent ve faydalı model belgesi suret harcı (35.400.000 TL.)

f) Sınâî mülkiyet koruma harcı (İkinci yıldan sonra geçerlilik süresince her yıl tahsil edilir.) (35.400.000 TL.)

g) Patent/faydalı model başvuruları ve patent/faydalı model belgeleri üzerinde tasarruf işlemleri;

- Devir (35.400.000 TL.)

- Veraset (35.400.000 TL.)

- Lisans (40.400.000 TL.)

- Rehin (35.400.000 TL.)

- Mevki fiil (35.400.000 TL.)

h) Rüçhan belgesi düzenleme harcı (40.400.000 TL.)"

2. Endüstriyel tasarımlar harç kapsamına alınmıştır.

5228 sayılı Kanunla, 492 sayılı Kanuna bağlı (8) sayılı tarifenin "İmalat Ruhsatları" başlıklı fıkrasına, "Endüstriyel tasarımlar" (3) numaralı alt bent olarak eklenerek harç kapsamına alınmıştır

Eklenen (3) numaralı alt bent hükmü şu şekildedir.

"3. Endüstriyel tasarımlar:

a) Tekli tasarım başvuru harcı (11.200.000 TL.)

b) Çoklu tasarım (5'e kadar) başvuru harcı (29.200.000 TL.)

c) 6 ve fazlası her bir tasarım için başvuru harcı (6.300.000 TL.)

d) Tasarım tescil harcı (11.800.000 TL.)

e) Yenileme harcı (her bir yenilemede) (69.300.000 TL.)

f) Süre uzatımı ile yenileme

(6'şar aylık her bir süre uzatımı ile yenileme) (104.100.000 TL.)

g) Devir şerhi tescil (34.900.000 TL.)

h) Lisans işlemi kayıt harcı (69.300.000 TL.)

ı) Veraset ve intikal işlemi harcı (20.200.000 TL.)

i) Birleşme kayıt harcı (51.900.000 TL.)

j) Rüçhan hakkı kayıt harcı (40.400.000 TL.)

k) Enstitüce onaylı tasarım tescil belgesi ve sicil sureti verilmesi (11.800.000 TL.)

l) Menşei memleket belgelerinden (40.400.000 TL.)

m) Endüstriyel tasarım erken inceleme harcı (250.000.000 TL.)"

3. Markalardan alınan harçların kapsamı genişletilmiştir.

5228 sayılı Kanununun 37'inci maddesinde, 492 sayılı Kanuna bağlı (8) sayılı tarifenin "Markalar" başlıklı (3) numaralı alt bendinin (4) numaralı alt bent olarak başlığı ile birlikte değiştirildiği belirtilmektedir.

Oysa alt bendin değişik haline bakıldığında, bendin başlığının değişikliği görülmektedir. Bu anlamda, 5228 sayılı Kanununun 37'inci maddesinde bir yazım hatası bulunmaktadır.

Bendin yeni hali şu şekildedir.

"4. Markalar:

a) Marka başvuru harcı (ilk üç sınıf için) (29.200.000 TL.)

- b) *Marka başvuru harcı (ilk üç sınıftan sonraki her sınıf için ek olarak) (29.200.000 TL.)*
- c) *Marka yenileme harcı (75.400.000 TL.)*
- d) *Koruma süresi sona eren marka yenileme harcı (100.500.000 TL.)*
- e) *Marka tescil belgesi düzenleme harcı (61.200.000 TL.)*
- f) *Marka devir işlemi kayıt harcı (56.100.000 TL.)*
- g) *Lisans kayıt ve yenileme harcı (100.500.000 TL.)*
- h) *Veraset ve intikal işlemi kayıt harcı (37.000.000 TL.)*
- ı) *Rehine işlemi kayıt harcı (58.000.000 TL.)*
- i) *Rüçhan hakkı kayıt harcı (40.400.000 TL.)*
- j) *Enstitüce onaylı marka sureti ve sicil sureti düzenleme harcı (29.200.000 TL.)*
- k) *Öncelikli başvuru harcı (468.000.000 TL.)*
- l) *Uluslararası başvuru harcı (29.200.000 TL.)"*

4. Coğrafi işaretler harç kapsamına alınmıştır.

5228 sayılı Kanunla, 492 sayılı Kanuna bağlı (8) sayılı tarifinin "İmalat Ruhsatları" başlıklı fıkrasına, "Coğrafi işaretler" (5) numaralı alt bent olarak eklenerek harç kapsamına alınmıştır

Eklenen (5) numaralı alt bent hükmü şu şekildedir.

"5. *Coğrafi işaretler:*

- a) *Başvuru harcı (7.300.000 TL.)*

b) Coğrafi işaret tescil belgesi ve sicil kayıt harcı (7.300.000 TL.)

c) Enstitüce onaylı coğrafi işaret tescil belgesi ve sicil sureti

düzenleme harcı (7.300.000 TL.)"

5. Marka ve patent vekillerinin sicil kayıt, yenileme ve belge alma işlemleri harç kapsamına alınmıştır.

5228 sayılı Kanunla, 492 sayılı Kanuna bağlı (8) sayılı tarifemin "İmalat Ruhsatları" başlıklı fıkrasına, "Marka ve patent vekillerinden" başlıklı aşağıdaki (6) numaralı alt bent eklenerek marka ve patent vekillerinin sicil kayıt, yenileme ve belge alma işlemleri harç kapsamına alınmıştır

"6. Marka ve patent vekillerinden:

a) Sicil kayıt harcı (100.500.000 TL.)

b) Sicil yenileme harcı (100.500.000 TL.)

c) Marka ve patent vekilliği belge harcı (100.500.000 TL.)"

II. İBARE DEĞİŞİKLİKLERİ

1. 88'inci Maddede Yapılan İbare Değişikliği

a) Basın ve yayın kuruluşları için muhabirlik yapan yabancılara ikame tezkeresinin harçsız olarak verileceği belirtilmiştir.

492 sayılı Kanunun 88'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, münhasıran gazete muhabirliği yapan yabancılara, ikame tezkeresinin harçsız olarak verileceği hükmü yer almaktadır

5228 sayılı Kanunla "*münhasıran gazete muhabirliği yapanlar*"

ibaresi "*basın ve yayın kuruluşları için muhabirlik yapanlar*" şeklinde değiştirilmiştir.

İbare değişikliği neticesinde, basın ve yayın kuruluşları için muhabirlik yapan yabancılara ikame tezkeresi harçsız olarak verilecektir.

2. (8) sayılı Tarifede Yapılan İbare Değişikliği

a) Avcılık Belgesi için alınacak harç miktarları düşürülmüştür.

5228 sayılı Kanunla, 492 sayılı Kanuna ekli (8) sayılı tarifesinin "VI- Meslek erbabına verilecek tezkere, vesika ve ruhsatnamelerden alınacak harçlar" başlıklı bölümünün (15) numaralı fıkrasının; (a) bendinde yer alan "110.000.000 TL." ibaresi "55.000.000 TL.", (b) bendinde yer alan "120.000.000 TL." ibaresi "60.000.000 TL.", olarak değiştirilmiştir.

Böylece Hususi Kanunu gereğince verilecek Avcılık belgeleri için (her yıl için), avcı cemiyetlerine dahil olanlardan 55.000.000.-TL, avcı cemiyetlerine dahil olmayanlardan ise 60.000.000.-TL harç alınacaktır.

III. YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN HÜKÜMLER

Araç muayene hizmetlerinin özelleştirilecek olması sebebiyle 492 sayılı Kanuna bağlı (9) sayılı tarifeninTrafik Harçları bölümünde yer alan "V-Teknik Muayene Harçları" bölümü, 1.1.2005 tarihinden itibaren, yürürlükten kaldırılmıştır

**I- 3100 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ
MÜKELLEFLERİNİN ÖDEME KAYDEDİCİ
CİHAZLARI KULLANMALARI MECBURİYETİ
HAKKINDA KANUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER**

I. 7'nci Maddede Yapılan Değişiklik:

1. Kullanılmak üzere satın alınan ödeme kaydedici cihazlar için mükelleflere %100'e kadar amortisman oranı seçebilme hakkı tanınmıştır .

Ödeme kaydedici cihaz alma ve kullanma mecburiyeti, 3100 sayılı Kanunla, perakende ticaretle uğraşan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tacirlere kanunla getirilen bir yükümlülüktür.

3100 sayılı Kanununun 7 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası hükmü ne göre, mükellefler kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazların her biri için fatura bedellerinin %40'ını, cihazın iktisap edildiği yıla ait Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi kazançlarından indirebilmektedirler.

5228 sayılı Kanunla söz konusu fıkra hükmünde yapılan değişiklik le, mükelleflere kullanılmak üzere aldıkları ödeme kaydedici cihaz lar için, **%100'e kadar** amortisman oranı seçebilme imkanı sağlanmaktadır.

3100 sayılı Kanununun 7 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının yeni hali şu şekildedir.

"1. Mükellefler kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100'e kadar amortisman oranı seçebilirler."

Bu hüküm sayesinde, perakende ticaretle uğraşan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tacirler, kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazların bedelinin tamamını cihazın iktisap edildiği yıla ait Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi kazançlarından indirebileceklerdir.

**J- 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL
USULÜ HAKKINDA KANUNDA YAPILAN
DEĞİŞİKLİKLER**

I. 62'nci Maddede Yapılan Değişiklik:

**1. Haciz Uygulamasında, mal varlığı araştırması basitleştiril -
mektedir.**

Amme alacağının cebren tahsil şekillerinden biri de hacizdir. Haciz uygulamasına ilişkin düzenlemeler ise 6183 sayılı Kanunun 62 ve ilerleyen maddelerinde yer almaktadır.

6183 sayılı Kanunun 62 nci maddesi hükmü uyarınca, kamu alacaklarının takip ve tahsili amacıyla, amme borçlusunun mal varlığının tespit edilebilmesi için yurt çapında mal varlığı araştırması yapılması gerekmektedir. Borçlunun aciz halinin tespiti dahi bu araştırma sonucuna bağlanmıştır.

Mal varlığı araştırması bankaların şubeleri, belediyeler tapu sicil müdürlükleri ve ilgili diğer kurumlar ile tek tek yazışarak yapılmaktadır. Bir çok kurum ve kuruluş bilgisayar ve otomasyon sistemlerine henüz geçmediği için manyetik ortamda bilgi alışverişi mümkün olmamaktadır.

Vergi dairelerinin gönderdiği mal varlığı araştırması/haciz yazılarının yanıtlanması, gerek gönderen gerekse işlemi yapacak olan kurum açısından zaman ve işgücü kaybına neden olduğu gibi masrafları da önemli rakamlara ulaşmıştır.

Bu sakıncaların giderilmesi amacıyla, 5228 sayılı Kanunla 62'nci maddenin birinci fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen fıkra hük-

mü ile Maliye Bakanlığı'na, malvarlığı araştırmasını sınırlama yetki si verilmiştir. Eklenen fıkra hükmü aşağıdaki gibidir

"Maliye Bakanlığı amme alacaklarının takibinde haczolunacak malların tespiti amacıyla yapılacak mal varlığı araştırmasının şek - li, alanı ve kapsamı ile araştırma yapılacak amme alacaklarının tü - rü ve tutarını belirlemeye yetkilidir. Bu yetki alacaklı amme idaresi itibarıyla da kullanılabilir."

Maddeye eklenen bu fıkra ile;

- Mal varlığı araştırması; araştırmanın şekli, alanı, kapsamı, al a çağın türü ve tutarı itibarıyla sınırlandırılmak suretiyle yapılabi lecek,
- Bu sayede araştırmaya ilişkin yazışmaların sayısının azalması ve la zaman ve işgücü kayıpları azaltularak verimlik arttırılacak,
- Buna paralel olarak amme alacaklarının tahsili daha da hız ka zanacak,
- E-devlet projesinin sonuçlarının ortaya çıkmaya başlamasıyla birlikte bilfiil yazışmaya gerek kalmadan yapılacak araştırmalar bilgisayar ortamında sonuçlandırılacaktır

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde am me alacağının türü ve alacaklı amme idareleri itibarıyla farklı düzen leme yapılabilecektir.

Ayrıca Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullandığı takdirde amme ala çağının takibi için yapılacak mal varlığı araştırması borçlunun sade ce iş ve ikametgâh adreslerinin bulunduğu iller ile sınırlı olabilecektir. Buna paralel olarak da 6183 sayılı Kanunda düzenlenen aciz ha

linin tespitinde de bu sınırlama çerçevesinde yapılan mal varlığı araştırması dikkate alınacaktır

6183 sayılı Kanunun tahsil zamaşımı ve tahsil zamaşımını ke sen sebeplere ilişkin hükümleri bütün olarak ele alındığında, getirilen düzenleme ile verilen yetkiye istinaden, mal varlığı araştırması nın sınırlandırılmasına bağılı olarak bir kısım alacaklar zamaşımına uğrayabilecektir. Ancak getirilen düzenleme ile hedeflenen amaçlar dikkate alındığında, bu alacakların takibi için yapılacak masrafların azaltılması ile alacağın zamaşımına uğramasından doğabilecek kayıplar dengelenmiş olacaktır.

**K- 4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER**

I. MADDE DEĞİŞİKLİKLERİ

1. 7'nci Maddede Yapılan Değişiklik:

a) Malûl ve engelli vatandaşların ÖTV ödemeksizin araç edinme hakları genişletilmiştir.

4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun diğer istisnalar başlıklı 7'nci maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca malul ve engelliler, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan münhasıran aracı sakatlığa uygun hareket ettirici özel tertibatı bulunanları beş yılda bir defaya mahsus olarak kullanmak üzere ilk iktisaplarında ÖTV ödememektedirler.

5228 sayılı Kanunla, 7'nci maddenin (2) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"2. (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan;

a) 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından,

b) 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,

Beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı,"

Yapılan değişiklikle, malûl ve engelli vatandaşların ÖTV ödemeksizin araç edinebilme hakları genişletilerek sakatlık derecesi % 90 veya fazla olan malul ve engellilerin maddede belirlenmiş araçları, tadilat yaptırılıp yaptırılmadığına bakılmaksızın ÖTV'siz edinebilme imkânı sağlanmıştır

Ayrıca malul ve engellilerin sakatlık derecesine bakılmaksızın, sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yapılan araçları bizzat kullanma amacıyla ilk iktisabında uygulanan ÖTV istisnası da, kapsamdaki araçlar; otomobil, kapalı kasa kamyonet ve motosikletler ile sınırlandırılarak muhafaza edilmektedir

2. 12'nci Maddede Yapılan Değişiklik:

a) Maktu vergi ve/veya asgari maktu vergi tutarı belirlenmesinde kriter olarak kullanılan "özellikler" kavramı, madde bendine "fiyat grupları" kavramı eklenecek daha açık hale getirilmektedir.

4760 sayılı Kanununun Bakanlar Kurulu'na ÖTV'nin asgari tutarlarını belirleme yetkisi veren 12 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"b) (III) sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları her bir mal itibariyle yarısına kadar indirmeye, (A) cetvelindeki mallar için dört katına (B) cetvelindeki mallar için yarısına kadar artırmaya, maktu vergiyi her bir mal itibariyle sıfıra kadar indirmeye, (A) cetvelindeki mallar için iki katına (B) cetvelindeki mallar için bir katına kadar artırmaya, bu sınırlar içinde malların cinsleri, özellikleri, fiyat grupları, alkol dereceleri ve içerdiği alkol miktarına göre farklı vergi oranı ve maktu vergi tutarı belirlemeye, listedeki her bir

mal itibariyle nispi ve maktu verginin yalnızca birisini uygulatma - ya, yalnızca nispi vergi uygulanması halinde hesaplanan özel tüke - tim vergisinin maktu vergi tutarından az olmaması şartını koyma - ya,"

Yapılan değişiklikle, Kanuna ekli (III) sayılı listedeki mallar için maktu vergi ve/veya asgari maktu vergi tutarı belirlenmesinde kri - ter olarak kullanılan "özellikler" kavramı, madde bendine "fiyat grupları" kavramı eklenerek daha açık hale getirilmektedir

Kanununun 12 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinin mevcut halinde, Bakanlar Kurulunun (I) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını her bir mal itibariyle; mal cinsle - ri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tu - tarda belirleme yetkisi vardır. Anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında yapılan değişiklikle, Bakanlar Kurulunun farklı ÖTV tutarları belirlemesi halinde, Maliye Bakanlığına vergi farklılaştırılmasını, verginin mükellefe ya da vergiye tâbi işleme taraf olanlara iadesi yöntemiyle uygulama, teminat isteme ve de uygulamaya yönelik usul ve esasları belirleme konularında yetki verilmektedir.

(4) numaralı fıkranın yeni hali aşağıdaki gibidir

"4. (I) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarları - nun, bu maddenin (2) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca Bakan - lar Kurulu tarafından farklı tespit edilmesi halinde; Maliye Bakan - lığı vergi farklılaştırmasını, verginin mükellefe veya vergiye tâbi iş - lemlere taraf olanlara iadesi yöntemi ile uygulamaya, teminat iste - meye, bu teminatın türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esaslar ile verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

12'nci maddede yapılan bu değişiklikler, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen otuzuncu günden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girecektir.

3. 15'inci Maddede Yapılan Değişiklik:

a) Binek otoyola dönüştürülen ticari araçlar üzerindeki ÖTV artırılmaktadır.

4760 sayılı Kanununun 15 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendine göre, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, beş yıl içinde 87.03 tarife pozisyonunda yer alan mala (binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler vb. motorlu taşıtlar) dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapıldandan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınmaktadır

4760 sayılı Kanununun 15 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

*"b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde 87.03 veya 87.04 ("Diğer - leri" grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan mallara dönüştü - rülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uya - rınca adına kayıt ve tescil işlemi yapıldandan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde **dönüştürülen mallar için geçerli olan** oran üze - rinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır."*

Yapılan değişiklik neticesinde, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde 87.03 veya 87.04 ("Diğerleri" grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan mallara dönüştürülmesi halinde ek olarak adına ÖTV, de ği - şikliğin kayıt ve tescili tarihinde **dönüştürülen mallar için geçerli olan** oran üzerinden alınacaktır (87.04 G.Tİ.P. numarasında yer

alan mal ve vergi oranı 5228 sayılı Kanunla değiştirilmiş olup, değişiklik aşağıda açıklanmıştır).

Böylece uygulamada oldukça sık yapılan ticari araçların binek otoyaya çevrilmesi uygulamasında, binek otoyaya dönüştürülen ticari araçlar üzerindeki ÖTV oranı artırılmaktadır

Bu düzenleme neticesinde, 87.04 tarife pozisyonundaki "**azami yüklü kütlesi 4700 kilogramı gecmeyip, sürücü sırasından başka oturma yeri veya sürücü sırası dışında yanda pencereleri olan araçlar**" içerisinde yer almayan araçların daha sonra bu gruptaki araçlara dönüştürülmesi halinde, ilk iktisapta ortaya çıkabilecek vergi kayıplarının engellenmesi amaçlanmaktadır

Getirilen yeni düzenleme, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen üçüncü günde yürürlüğe girecektir.

II. ORAN, CETVEL VE LİSTE DEğİŞİKLİKLERİ

1. (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.25.00.00 G.T.İ.P numaralı mal (Gazyağı), (A) cetvelinden çıkarılmış, aynı listenin B cetveline eklenmiştir.

4760 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.25.00.00 G.T.İ.P numarasında "Diğerleri" başlığı altında yer alan mallardan, yalnızca "Gazyağı" özel tüketim vergisinin konusuna girmektedir.

5228 sayılı Kanunun 24'üncü maddesi ile, 4760 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.25.00.00 G.T.İ.P numaralı mal, G.T.İ.P numarası ile (A) cetvelinden çıkarılmış ve parantez içindeki ibaresi kaldırılarak ekli (1) sayılı cetvelde gösterilen şekilde 4760 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetveline eklenmiştir.

Böylece 2710.19.25.00.00 G.T.İ.P. numarasında yer alan malların tamamı "Gazyağı" özelliği gösterdiği için G.T.İ.P. numarasında yer alan malların tümü ÖTV'nin konusuna alınmaktadır Yapılan bu düzenlemenin imalat sektörüne ek yük getirmemesi için, anılan mallar yine G.T.İ.P. numarası ile birlikte (A). cetvelinden çıkarılarak (B) cetveline konulmaktadır

Getirilen yeni düzenleme, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen üçüncü günde yürürlüğe girecektir.

2. Binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler vb. motorlu taşıtlar üzerindeki ÖTV oranı artırılmıştır.

5228 sayılı Kanunun 25' inci maddesi ile yapılan değişiklik sonucunda, 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listenin 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan araçların vergi oranları değiştirilmiştir.

4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listenin 87.03 G.T.İ.P. numarasında, **binek otomobilleri** ile esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş **diğer motorlu taşıtlar** (otobüs, midibüs, minibüs hariç, steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) yer almaktadır.

Yapılan değişiklik neticesinde, binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler vb. motorlu taşıtlar üzerindeki ÖTV oranı artırılmıştır Söz konusu araçlar üzerindeki eski ve yeni ÖTV oranları şu şekildedir.

	Eski (%)	Yeni (%)
Silindir hacmi 1600 cm ³ ü geçmeyenler	27	30
Silindir hacmi 1600 cm ³ ü geçen fakat 2000 cm ³ ü geçmeyenler	46	52
Silindir hacmi 2000 cm ³ ü geçenler	50	75

Getirilen yeni düzenleme, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen üçüncü günde yürürlüğe girecektir.

3. Binek otomobil gibi kullanıldığı halde kamyonetlerin tabi olduğu oranda ÖTV ödenen araçların ÖTV'si artırılmıştır

Diğer taraftan 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listenin 87.04 G.T.İ.P. numarasında eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar yer almakta ve %4 oranında ÖTV'ye tabi bulunmaktadır.

Uygulamada ise kamyonet olarak 87.04 pozisyonunda yer alan, ancak sürücü sırasından başka insan taşımak üzere koltukları veya sürücü sırasının haricinde yanda pencereleri olan araçlar binek otomobili gibi kullanılmasına rağmen kamyon ve kamyonet gibi araçlarla aynı oranda vergilendirilmekteydi.

Bu nedenle oluşan rekabet eşitsizliğinin giderilmesi ve vergi adaletinin sağlanması amacıyla, 5228 sayılı Kanunun 25'inci maddesiyle yapılan değişiklik neticesinde 87.04 G.T.İ.P. numarasında yer alan mal ve vergi oranı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

G.T.İ.PNO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)
87.04	<p>Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar (Yalnız kayıt ve tescile tâbi olanlar)</p> <p>Azamî yüklü kütlesi 4700 kilogramı geçmeyip, sürücü sırasından başka oturma yeri veya sürücü sırası dışında yanda pencereleri olanlar (kapalı kasalı olmayanlardan motor silindir hacmi 3200 cm³ü geçmeyenler hariç)</p> <p>- silindir hacmi 3000 cm³ü geçmeyenler</p> <p>- silindir hacmi 3000 cm³ü geçen fakat 4000 cm³ü geçmeyenler</p> <p>- silindir hacmi 4000 cm³ü geçenler</p> <p>Diğerleri</p>	<p>10</p> <p>52</p> <p>75</p> <p>4</p>

Böylece binek otomobil gibi kullanıldığı halde kamyonetlerin tabi olduğu oranda ÖTV ödenen araçların ÖTV'si artırılmıştır

Söz konusu araçların eşya taşımaya mahsus araçlardan ayrıştırılmasında; Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca onaylanan uygunluk ve tip onay belgelerindeki teknik açıdan izin verilen azami yüklü kütlesi, istiap haddi ile sürücü sırasının dışında oturma yeri veya sürücü sırasının dışında yanlarında pencere bulunması kriterleri esas alınmıştır.

4. (III) sayılı liste değiştirilmiştir.

Kolalı gazozlar, alkollü içecekler ile tütün ve tütünlü mamullerin yer aldığı (III) sayılı liste, 5228 sayılı Kanunla, (A) ve (B) cetvellerine ayrılmak suretiyle değiştirilmiştir. Listede yer alan malların bir kısmına ilişkin olarak oran değişikliğine gidilmiştir.

Yapılan değişiklik neticesinde, (III) sayılı Listenin (A) ve (B) cetvelinde yer alan mallar için vergi oranları yeniden belirlenmiş, asgari vergi tutarı da artırılmak suretiyle maktu vergi tutarı haline dönüştürülmüştür.

Listenin yeni hali, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen ay başında yürürlüğe girecektir.

(III) sayılı listenin yeni hali aşağıdaki gibidir

III SAYILI LİSTE A CETVELİ

G.T.I.FNO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Maktu Vergi Tutarı (TL/Litre)
2202.10.00.00.13	Kolalı gazozlar	25	-
2203.00	Biralar	63.3	795.000
22.04	Taze üzüm şarabı (Kuvvetlendirilmiş şaraplar dahil); üzüm şırası (20.09 pozisyonunda yer alanlar hariç) (Köpüklü şaraplar ve diğer üzüm şıraları hariç)	63.3	1.500.000
2204.10	Köpüklü şaraplar	275.6	6.000.000
22.05	Vermut ve diğer taze üzüm şarapları (Bitkiler veya kokulu maddelerle lezzetlendirilmiş) (2205.10.10.00.00, 2205.10.90.00.12 hariç)	275.6	12.800.000
2205.10.10.00.00	Alkol derecesi hacim itibarıyla % 18 veya daha az olanlar	275.6	9.900.000
2206.00	Fermente edilmiş diğer içkiler (Elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı gibi), tarifinin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan fermente edilmiş içkilerin karışımları ve fermente edilmiş içkilerle alkolsüz içkilerin karışımları	275.6	1.500.000
2205.10.90.00.12	Alkol derecesi hacim itibarıyla % 22'den fazla olanlar	275.6	25.000.000

2207.20	Alkol derecesi ne olursa olsun tağıyr edilmiş etil alkol ve diğer alkollü içkiler (Alkol derecesi ne olursa olsun tağıyr edilmiş etil alkol hariç)	275.6	25.000.000
22.08	Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağıyr edilmemiş etil alkol; alkollü içkiler likörler ve diğer alkollü içecekler (2208.90.91; 2208.90.99 Alkol derecesi hacim itibariyle % 80' den az olan tağıyr edilmemiş etil alkol hariç; (2208.20, 2208.50, 2208.60, 2208.70 ve 2208.90 hariç)	275.6	25.000.000
2208.20	Üzüm şarabı veya üzüm cıbresinin damıtılması yolu ile elde edilen alkollü içkiler	275.6	18.560.000
2208.50	Cin ve ardıç rakısı (Geneva)	275.6	13.300.000
2208.60	Votka (2208.60.91.00.00, 2208.60.99.00.00 hariç)	275.6	13.300.000
2208.60.91.00.00	Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	275.6	25.000.000
2208.60.99.00.00	Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	275.6	25.000.000
2208.70	Likörler	275.6	13.920.000
2208.90	Diğerleri (2208.90.48.00.11, 2208.90.71.00.11 hariç)	275.6	25.000.000
2208.90.48.00.11	Rakı	275.6	12.771.428
2208.90.71.00.11	Rakı	275.6	12.771.428

B CETVELİ

G.T.I.FNO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Maktu Vergi Tutarı (TL)	Ölçü Birimi
2402.10.00.00.00	Tütün içeren purolar uçları açık purolar ve sigarillolar	55.3	110.000	1 Gram
2402.20	Tütün içeren sigaralar	55.3	110.000	1 Adet
2402.90.00.00.00	Diğerleri (Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar uçları açık purolar sigarillolar ve sigaralar)	55.3	110.000	1 Gram
2403.10	İçilen tütün (Herhangi bir oranda tütün yerine geçen maddeleri içersin içermesin)	55.3	110.000	1 Gram
2403.99.10.00.00	Enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün	55.3	110.000	1 Gram

L- 6802 SAYILI GİDER VERGİLERİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

I. 39'uncu Madde Yapılan Değişiklik

1. Telekomünikasyon hizmetleri sunan işletmecilerin bütün telekomünikasyon hizmetleri özel iletişim vergisi kapsamına alınmıştır.

Özel iletişim vergisi 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, 6802 sayılı Kanunun 39'uncu maddesinde yer almaktadır

5228 sayılı Kanunla, 39'uncu madde yeniden düzenlenmiş ve özel iletişim vergisinin kapsamı genişletilmiştir. Telekomünikasyon Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu Kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan işletmecilerin bütün telekomünikasyon hizmetleri özel iletişim vergisi kapsamına alınmıştır Maddenin yeni hali şu şekildedir.

"Madde 39. - 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Telekomünikasyon Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu Kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan işletmecilerin;

a) Her nevi mobil telekomünikasyon işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri % 25,

b) Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamundan iletilmesine ilişkin hizmetleri % 15,

c) (a) ve (b) bentleri kapsamına girmeyen diğerk telekomünikasyon hizmetleri % 15,

Oranında özel iletişim vergisine tâbidir.

Bakanlar Kurulu, % 25 oranını % 10'a, % 15 oranlarını ise ayrı ayrı veya birlikte % 5'e kadar indirmeye ve bu oranları kanunî oranlarına kadar artırmaya yetkilidir.

Mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde (operatör değişiklikleri hariç) yirmimilyon lira ayrıca özel iletişim vergisi alınır. Bu tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Hesaplanan tutarın yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu şekilde tespit edilen tutarı % 50'sine kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye yetkilidir.

Verginin mükellefi; birinci fıkrada sayılan telekomünikasyon hizmetlerini sunan işletmecilerdir. Verginin matrahı, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder. Bir aya ait özel iletişim vergisi, izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar beyan edilerek aynı süre içinde ödenir. Bu verginin beyan ve ödenmesine ilişkin olarak 47 ve 48 inci madde hükümleri uygulanmaz.

Bu maddede hüküm bulunmayan hallerde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri uygulanır. Telekomünikasyon işletmecilerinin; imtiyaz veya görev sözleşmeleri, ruhsatlar veya genel izinler uyarınca Hazineye ödeyecekleri payın hesaplanmasında özel iletişim vergisi dikkate alınmaz. Özel iletişim vergisi, düzenlenecek faturalarda ayrıca gösterilir.

Bu vergi, katma değer vergisi matrahına dahil edilmez, gelir ve ku-

rumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez. Tahsil edilen vergiden, 2.2.1981 tarihli ve 2380 sayılı Kanun ile 27.6.1984 tarihli ve 3030 sayılı Kanuna göre mahalli idarelere pay verilmez.

Bu vergiye ilişkin usul ve esaslar ile verilmesi gereken beyanname -lerin şekil, muhteva ve eklerini belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Yapılan düzenleme neticesinde, telekomünikasyon hizmetleri sunan işletmecilerin bütün telekomünikasyon hizmetleri özel iletişim vergisi kapsamına alınmıştır Verginin mükellefi, telekomünikasyon hizmetlerini sunan işletmecilerdir. Verginin matrahı ise, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül etmektedir. Verginin beyanı ve ödemesine ilişkin olarak 6802 sayılı Kanununun 47 ve 48'inci maddeleri uygulanmayacaktır.

Bu madde ile her nevi mobil telekomünikasyon işletmeciliği kapsamındaki hizmetler ile radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetler için yeni bir yükümlülük veya değişiklik getirilmemekte, bunun dışındaki telekomünikasyon hizmetlerinin % 15 oranında vergilendirilmesi öngörülmektedir.

Ayrıca 5228 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesine göre, 24.12.2003 tarihli ve 5027 sayılı 2004 Mali Yılı Bütçe Kanununun 36 ncı maddesi gereğince, Türk Telekomünikasyon A.Ş.'nin aylık gayrisafi hasılatı üzerinden alınmakta olan % 15'lik payın hesabında, bu madde uyarınca özel iletişim vergisine tâbi tutulan hizmetlerden elde edilen gelirler dikkate alınmaz.

39'uncu maddede yapılan yeni düzenlemeler, 5228 sayılı Kanunun yayımını izleyen aybaşında yürürlüğe gir ecektir.

2. 40'inci Maddede Yapılan Değişiklik:

Millî Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü tarafından ter tiplenen şans oyunlarının vergilendirilmesi, Avrupa Birliği Uygulamalarına göre yeniden düzenlenmiştir.

Millî Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünün düzenlediği şans oyunları, 6802 sayılı Kanunun 40'inci maddesi hükmüne göre şans oyunları vergisine tabidir.

Millî Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünün şans oyunları lisans hakkını özel kuruluşa devretmesi hali göz önünde bulundurularak; 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 40'inci maddesinin (b) bendinde yer alan Millî Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünün düzenlediği şans oyunlarının vergilendirilmesine ilişkin hüküm, 5228 sayılı Kanunla değiştirilmiştir.

Maddenin diğer hükümlerinde ise herhangi bir değişiklik yapılmayarak, yapılan bu değişikliğe uygun düzenlemeye yer verilmiştir.

6802 sayılı Kanunun 40'inci maddesinin yeni hali aşağıdaki gibidir

"Madde 40. - Aşağıda sayılan müşterek bahis ve şans oyunları, belirtilen tutar veya oranda şans oyunları vergisine tâbidir.

a) Spor-Toto, Skor-Toto, Süper-Toto, Spor-Loto, Gol 7 ve benzeri oyunlarda her bir kolon için 20.000 lira.

b) Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü tarafından şans oyunları ile ilgili olarak her ne ad altında olursa olsun tahsil edilen paralardan; İdare tarafından ödenen her türlü ikramiye, işletici payı, bayi komisyonu, İdare payı ve Savunma Sanayii Destekleme Fonu payı düşüldükten sonra kalan tutarın % 100'ü.

c) At yarışlarında oynanan her bir bilet için 80.000 liradan az ol -
mamak üzere bilet bedelinin % 10'u.

d) Her türlü diğer müşterek bahislerde katılma bedelinin % 10'u.

Bakanlar Kurulu maktu tutarları on katına kadar artırmaya, sıfıra
kadar indirmeye, nispi hadleri kanunî oranın % 10' una kadar
azaltmaya ve kanunî oranına kadar artırmaya yetkilidir.

Verginin mükellefi (a), (c) ve (d) bentlerinde belirtilen oyunlar için
bunları tertipleyen kişi ve kuruluşlar, (b) bendinde belirtilen oyun -
larda Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğüdür.

(a), (c) ve (d) bentlerinde belirtilen oyunlarda şans oyunları vergi -
si, kolon ve bilet bedeliyle birlikte ödenir. Bu müşterek bahis ve ta -
lih oyunlarını tertipleyenler tarafından bir ay içinde tahsil edilen
şans oyunları vergisi, izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar
beyan edilerek aynı süre içinde ödenir.

(b) bendinde belirtilen oyunlarda vergilendirme dönemi takvim yı -
lının birer aylık dönemleridir. Bu vergiye ilişkin beyanname, vergi -
lendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar Mil -
li Piyango İdaresi Genel Müdürlüğüne bağlı olduğu vergi dairesi -
ne verilir ve hesaplanan vergi aynı sürede ödenir.

Bu verginin beyan ve ödenmesine ilişkin olarak 47 ve 48 inci mad -
de hükümleri uygulanmaz.

Şans oyunları vergisi, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gi -
der olarak kabul edilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez. Tah -
sil edilen vergi üzerinden 2.2.1981 tarihli ve 2380 sayılı Kanun ile
27.6.1984 tarihli ve 3030 sayılı Kanuna göre mahalli idarelere pay
verilmez.

Bu vergiye ilişkin usul ve esaslar ile verilmesi gereken beyanname -lerin şekil, muhteva ve eklerini belirlemeye Maliye Bakanlığı yetki -lidir."

Böylece Millî Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü tarafından tertiple -nen şans oyunlarının vergilendirilmesi, Avrupa Birliği ve diğer ül -kelerdeki uygulamalara göre yeniden düzenlenmiştir.

Ayrıca Millî Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünün vergilendirilme -sinde, vergiyi doğuran olayın kapsamı genişletilmiştir Buna göre, Millî Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünün her ne nam altında olur -sa olsun tahsil ettiği tüm paralardan; ödenen her türlü ikramiye, iş -letici firma payı, bayi komisyonu, idare payı ve Savunma Sanayii Destekleme Fonu payı düşüldükten sonra kalan tutar, şans oyunları vergisine tâbi tutulmaktadır.

Madde düzenlemesi, Millî Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü -nün şans oyunlarına ilişkin işletme hakkını devrettiği işletici firmanın sözleşme ile belirlenen şans oyunlarını fiilen oynat -maya başladığı tarihte yürürlüğe gir ecektir.

M- 2918 SAYILI KARAYOLLARI TRAFİK KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

5228 sayılı Kanunla, 2918 sayılı KarayollarıTrafik Kanunu'nda yapılan değişiklikler, ÷lkemizde araç sahibi milyonlarca kişiyi ilgilendirmektedir. Söz konusu düzenlemelerin ayrıntısına geçmeden önce, getirilen düzenlemelerden araç sahipleri açısından önemli gördüğümüz kısımlarının özetini vermekte yarar görüyoruz.

- Araç muayene istasyonları/hizmetleri özelleştirme neticesinde yetki alacak gerçek ve tüzel kişilerce verilecektir.
- Yetki verilen gerçek ve tüzel kişilerin bir ay içinde elde ettiği muayene ücretinin belirlenen yüzdesi, izleyen ay Hazine payı olarak Maliye Bakanlığı'na ödenecektir
- Muyaneleri yaptırmayan araçlara trafik cezası kesilmesi yanı sıra, bu araçlar trafikten men edilecek ve en yakın muayene istasyonuna götürülerek muayene ettirilecektir.
- Muayene ücretleri otomobiller için 2005 yılında **75 milyon lira** olarak belirlenmiştir (Her yıl yeniden değerleme oranında artırılabacaktır).
- Trafik cezalarının ceza tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenmemesi durumunda, her ay %5 faiz uygulanacaktır. Faiz eklenmiş ceza tutarı, en fazla para cezası tutarının **2 katı** olacaktır.
- Yeni ceza uygulamaları, **01.01.2005** tarihinden itibaren geçerli olacaktır. Bu tarihten önce kesilen cezalar için eski hükümler geçerli olacaktır.

2918 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler 1.1.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

1. 8'inci Maddede Yapılan Değişiklik:

Özelleştirme sonucunda yetki alacak gerçek ve tüzel kişilerce açılacak muayene istasyonlarında denetim yapmak üzere Ulaştırma Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

2918 sayılı Kanununun 8'inci maddesinde, mezkur Kanunla Ulaştırma Bakanlığı'na verilen görev ve yetkiler yer almaktadır

Araç Muayene İstasyonları/Hizmetinin Özelleştirme Yüksek Kurulu'nun 23.9.2003 tarih ve 2003/64 sayılı Kararı ile özelleştirme programına dahil edilmesi neticesinde, ileride özel sektör eliyle verilecek araç muayene hizmetlerinin denetlenmesi hususunda Ulaştırma Bakanlığı'na yetki verilmesi zarureti doğmuştur

Bu doğrultuda 2918 sayılı Kanunun, Ulaştırma Bakanlığı'na verilen yetkileri düzenleyen 8'inci maddesinin (c) bendinin sonuna aşağıdaki ibare eklenmiştir.

"tescile bağlı araçların muayenelerini yaptırmak, muayene istasyonlarını denetlemek, 35 inci madde hükümlerine aykırı hareket edenler hakkında suç ve ceza tutanağı düzenlemek."

Böylece özelleştirme sonucunda yetki alacak gerçek ve tüzel kişilerce açılacak muayene istasyonlarında tescile bağlı araçların muayenelerini yaptırmak ve bu muayene istasyonlarının çalışma usul ve esaslarını tespit etmek ve denetlemek ve bu esaslara aykırı hareket edenler hakkında belirlenecek suç ve cezalar hakkında gerekli düzenlemeleri yapmak için Ulaştırma Bakanlığına yetki verilmiştir

2. 34'üncü Maddede Yapılan Değişiklik:

Muayenesi yaptırılmamış araçlar trafikten men edilerek muayene edilmesi sağlanacaktır.

2918 sayılı Kanununun "Araçların muayenesi" başlıklı 34'üncü maddesine göre, trafiğe çıkarılacak motorlu araçların teknik şartlara uyup uymadığı ekonomik yapıları da, dikkate alınmak suretiyle belirli zamanlarda muayene edilerek tespit edilmesi gerekmektedir.

Muayene süresi geçirilen veya sahip değiştirme hali hariç, özel muayene yaptırılması zorunlu olduğu halde yaptırılmamış araçları kullanan sürücülere para cezası verilmektedir.

5228 sayılı Kanunla 34'üncü maddeye eklenen fıkralar neticesinde, muayenesi yaptırılmamış olan araçlara ceza uygulaması ağırlaştırılmaktadır.

5228 sayılı Kanunla 34'üncü maddenin sonuna eklenen fıkralar şu şekildedir.

"Bu araçlar trafikten men edilir ve en yakın muayene istasyonuna gönderilirler.

Muayene istasyonu açma yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler; muayeneleri süresi içinde yaptırılmayan veya geç yaptırılan araçlara ilişkin bilgileri, şekli ve içeriği Maliye Bakanlığınca belirlenecek bir tutanak ile en yakın trafik kuruluşuna bildirir. Trafik kuruluşuna iletilen tutanaklar hakkında bu Kanun hükümlerine göre işlem yapılır."

Araç muayene istasyonlarının/hizmetlerinin özelleştirilmesi kapsamına alınmasıyla, bu hizmetleri satın alacak özel sektör kuruluşlarının, araç muayene hizmetlerini daha etkin biçimde yerine getirme-

si ve kar etmesi amacına yönelik olarak getirildiği anlaşılan bu düzenleme neticesinde muayenesi yaptırılmamış olan bir aracın tespit edilmesi halinde;

- Araç sürücüsüne trafik cezası (para cezası) kesilecek,
- Araç trafikten men edilerek en yakın muayene istasyonuna götürülüp muayenesi yaptırılacaktır

Ayrıca muayene istasyonu açma yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler; muayeneleri süresi içinde yaptırılmayan veya geç yaptırılan araçlara ilişkin bilgileri, şekli ve içeriği Maliye Bakanlığınca belirlenecek bir tutanak ile en yakın trafik kuruluşuna bildirecekler, bu tutanaklar için de gerekli ceza işlemleri yapılacaktır.

Bu düzenleme neticesinde, özel sektör eliyle yürütülecek araç muayene hizmetlerinde, araçlarının muayenesi yaptırmayı ihmal eden veya geç yaptıran araç sürücülerinin devlet eliyle tespit edilmesi ve cezalandırılması gibi bir sakınca ortaya çıkmaktadır

3. 35'inci Maddede Yapılan Değişiklik:

Muayene Ücretleri ile araç muayene hizmetlerini veren özel sektör kuruluşlarından alınacak hazine payı belirlenmiştir.

2918 sayılı Kanununun 35'inci maddesine göre, araçların muayeneleri, Karayolları Genel Müdürlüğüne ait muayene istasyonlarında veya bu kuruluş tarafından işletme belgesi ile yetki verilen gerçek veya tüzelkişilere ait muayene istasyonlarında yeterli makine ve gereçlerle ve yetkili kılınan görevlilerce yapılmaktadır

Muayene istasyonlarınca alınacak ücret ise İçişleri, Bayındırlık ve İskan, Sanayi ve Ticaret Bakanlıkları ile Türkiye Şoförler ve Oto-

mobilyacı Federasyonu temsilcilerince her yıl tespit ve ilan olmaktadır.

Araç muayene istasyonları/hizmetlerinin özelleştirilecek olması nedeniyle, 5228 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, araç muayenelerinin yetki verilmiş gerçek ve tüzel kişilere ait muayene istasyonlarında yapılacağı belirtilmektedir Ayrıca muayene ücreti araç türleri itibarıyla belirlenmekte, yetki verilmiş gerçek ve tüzel kişilerce Maliye Bakanlığı'na ödenecek hazine payı miktarı düzenlenmektedir.

5228 sayılı Kanunla, 2918 sayılı Kanunun 35 inci madde aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Madde 35. - Araçların muayeneleri, yetki verilen gerçek veya tüzel kişilere ait muayene istasyonlarında yapılır. Yetki verilen gerçek veya tüzel kişiler, bu yetkilerini alt işleticilere aynı standartları sağlamak koşulu ile devredebilirler. Bu devir, yetki verilen gerçek ve tüzel kişilerin sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. Bu istasyonların yönetmelikler doğrultusunda aranan nitelik ve şartlara uygunluğunun saptanması sonucunda işletme belgesi Ulaştırma Bakanlığı tarafından verilir.

Muayene istasyonları; otobüs, kamyon, çekici ve tanker için 100 milyon lira, otomobil, minibüs, kamyonet, özel amaçlı taşıt, arazi taşıtı, römork ve yarı römork için 75 milyon lira, traktör (römorklu-römorksuz) motosiklet, motorlu bisiklet için 40 milyon lira muayene ücreti (katma değer vergisi hariç) alınır. Bu maddede sayılanların dışındaki araçların hangi gruba gireceği Ulaştırma Bakanlığınca belirlenir. Bu ücretler ile bu maddede yer alan paraları, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, her yıl sonunda o yıl için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit ve ilân

olunan yeniden değerlendirme oranında artırılarak belirlenir. Bu suret - le hesaplanan ücret tutarlarında 1.000.000 liranın altındaki tutar - lar dikkate alınmaz. Muayene süresi geçirilen her ay için muayene ücreti, yetki verilen gerçek veya tüzelkişi ya da alt işleticiler tara - fından, % 5 fazlası ile tahsil edilir. Ay kesirleri tam ay olarak hesap edilir. Bakanlar Kurulu, uygulanmakta olan muayene ücretlerini her beş yılda bir % 20'ye kadar artırmaya veya eksiltmeye yetkili - dir.

Yetki verilen gerçek veya tüzel kişilerce bir ay içinde muayene üc - retleri olarak doğrudan elde edilen hasılat ile yetki devrettikleri alt iş - leticilerce muayene ücreti olarak elde edilen hasılat tutarı toplamı - nın (katma değer vergisi hariç) ilk üç yıl % 30'u, sonraki yedi yıl % 40'ı, daha sonraki on yıl % 50'si ile % 5 oranında fazla tahsil edi - len tutarın tamamı Hazine payı olarak, izleyen ayın yedinci günü akşamına kadar, yetki verilen gerçek veya tüzel kişi tarafından, yıl - lik gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi daire - sine şekli ve içeriği Maliye Bakanlığınca belirlenen bir bildirim ile birlikte ödenir.

Bu madde gereğince ödenmesi gereken Hazine payını süresinde ödemeyen ya da eksik ödeyen yetki verilen gerçek veya tüzel kişi - lerden, söz konusu tutarlar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ilgili vergi dairesince tahsil edilir. Muayene edilen araç sayısı ve muayene ücretinin eksik bildirilmesi veya hiç bildirilmemesi nedeniyle süresinde ödenmeyen Hazine payı, ödenmesi gerektiği tarihten itibaren aynı Kanununun 51 inci maddesine göre uygulanacak gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir. Ayrıca, eksik bildirilen veya hiç bildirilmeyen muayene ücre - tine ilişkin Hazine payının üç katı tutarında idarî para cezası uygu - lanır. Söz konusu ceza tutarı ilgisine yapılacak tebliğ tarihinden

itibaren bir ay içinde ödenir. Para cezasına dava açılması tahsilatı durdurmaz.

Askeri araçlarla, raylı sistemle çalışan veya iş makinesi türünden araçların muayeneleri yönetmelikte belirlenen esaslara göre tescilini yapan kuruluşlarca yapılır.

Muayene istasyonlarında bulunacak makine, araç, gereç ile personelin nitelikleri, işletme, çalışma ve denetleme usulleri ve işletme belgesi ile diğer şartlar ve esaslar Ulaştırma Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikte gösterilir.

Ulaştırma Bakanlığı tarafından işletme belgesi ile yetki verildiği halde, yönetmelikte belirtilen işletme şartlarına uymayan ve muayeneleri gerektiği şekilde yapmayan gerçek ve tüzel kişilere ilk seferinde bu istasyon için üçmilyar lira para cezası ile onbeş gün eksikliklerini düzeltme müddeti verilir. İkinci tekrarında aynı istasyon için beşmilyar lira para cezası ile onbeş gün eksikliklerini düzeltme müddeti verilir. Bir yıl içerisinde üçüncü tekrarında onmilyar lira para cezası verilir ve bu istasyonun işletme belgesi iptal edilir. Bu para cezaları ilgisine tebliğ edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde işletmecinin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ödenir, süresinde ödenmeyen tutarlar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükmümlerine göre tahsil edilir. Para cezasına dava açılması tahsilatı durdurmaz.

Özelleştirme İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülmekte olan Araç Muayene İstasyonları/Hizmetinin özelleştirilmesinde değer tespit işlemleri indirgenmiş nakit akımları (net bugünkü değer) yöntemi ne göre yürütülür."

Yapılan değişiklikle muayene ücretleri (KDV Hariç), araç türleri itibariyle aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

Otobüs, kamyon, çekici ve tanker	100 milyon lira
Otomobil, minibüs, kamyonet, özel amaçlı taşıt, arazi taşıtı, römork ve yarı römork	75 milyon lira
Traktör (römorklu-römorksuz), motosiklet, motorlu bisiklet	40 milyon lira

Bu ücretler ile bu maddede yer alan para cezaları, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, her yıl sonunda o yıl için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit ve ilân olunan yeniden değerlendirme oranında artırılarak belirlenecektir.

Yetki verilen gerçek veya tüzel kişiler, bir ay içinde muayene ücreti olarak doğrudan elde edilen hasılat ile yetki devrettikleri alt işleticilerce muayene ücreti olarak elde edilen hasılat tutarı toplamının (KDV hariç),

- ilk üç yıl % 30'unu,
- sonraki yedi yıl % 40'ını,
- daha sonraki on yıl % 50'sini ve % 5 oranında fazla tahsil edilen tutarın tamamını

Hazine payı olarak, izleyen ayın yedinci günü akşamına kadar Maliye Bakanlığına ödeyecektir.

Hazine payının zamanında ödenmemesi halinde, süresinde ödenmeyen veya eksik ödenenlere 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır.

caktır. Dolayısıyla ödenmeyen veya eksik ödenenler, gecikme zammı ile birlikte tahsil edilecektir.

4. 115'inci Maddede Yapılan Değişiklik:

Trafik Cezalarının zamanında ödenmemesi durumunda, cezalardaki artış miktarı yeniden belirlenmiştir.

2918 sayılı Kanununun 115'inci maddesinde, trafik cezalarının zamanında ödenmemesi durumunda, ceza miktarının ne şekilde artırılacağı belirtilmektedir.

Buna göre, ilk 10 gün içinde ödenen cezalar bir kat, ikinci 10 gün içinde ödenen cezalar iki kat, üçüncü 10 içinde ödenen cezalar ise üç kat olarak tahsil edilmektedir.

5228 sayılı Kanunla zamanında ödenmeyen cezaların artış miktarı yeniden düzenlenmektedir.

Bu doğrultuda 5228 sayılı Kanununun 46'ncı maddesiyle, 2918 sayılı Kanununun 115'inci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Ödeme derhal yapılmadığı takdirde para cezalarının, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir. Bir ay içinde ödenmeyen cezalar için her ay % 5 faiz uygulanır. Aylık faiz hesaplanmasında ay kesirleri tam ay olarak dikkate alınır. Bu suretle bulunacak tutar cezanın iki katını geçemez."

Yapılan değişikliğin yürürlük tarihi 01.01.2005'tir.

Bu doğrultuda 01.01.2005 tarihinden sonra kesilen ve zamanında trafik cezaları için uygulama şu şekilde olacaktır.

- Ödeme derhal yapılmazsa, ceza tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerekmektedir.
- Bir ay içinde de ödenmeyen, her ay %5 faiz uygulanacaktır (Ay kesirleri tam ay sayılacaktır).
- Ceza ve faiz tutarı toplamı, kesilen cezanın iki katını geçemeyecektir.

Ayrıca 5228 sayılı Kanunun geçici 3'üncü maddesi uyarınca, 1.1.2005 tarihinden önce tebliğ edilen trafik ceza tutanaklarına 2918 sayılı Kanunun bu Kanunla değişmeden önceki 115 inci maddesi hükmü uygulanacaktır.

5. 2918 sayılı Kanuna Geçici 18'inci Madde Eklenmiştir .

Araç muayene istasyonları/hizmetlerinin özelleştirilmesi belirli bir zamanı alacağından, bu süre içerisinde muayene hizmetlerinin aksamaması için Karayolları Genel Müdürlüğüne araç muayenelerinin yapılmasına devam edilmesi için, 2918 sayılı Kanuna geçici 18'inci madde eklenmiştir.

5228 sayılı Kanunla, 2918 sayılı Kanuna eklenen geçici 18'inci madde hükmü şu şekildedir.

"GEÇİCİ MADDE 18. - Araç muayenesi ile ilgili olarak Karayolları Genel Müdürlüğüne verilen hizmet, yetkilendirilen gerçek ve ya tüzel kişilerce faaliyete geçirilinceye kadar devam eder. Karayolları Genel Müdürlüğü tarafından yapılan muayeneler için 35 inci maddede belirtilen muayene ücreti ile bu ücretin genel katma değer vergisi oranı kadar fazlasından oluşan tutar, Teknik Muayene Harcı olarak vergi dairelerince tahsil edilir. Bu harç hakkında 492 sayılı Harçlar Kanunu hükümleri uygulanır."

Düzenlemeyle, mevcut muayene istasyonlarında yapılacak muayenelerin ücretleri ile yetki verilecek gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak muayenelerin ücretleri arasındaki ücret farklılığının giderilmesi için karayolları muayene istasyonlarında yapılacak muayene ücretlerine genel KDV oranında artış öngörülmüştür.