



TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE MUAFİYET ve İSTİSNALAR

EXEMPTIONS IN DETERMINATION OF BUSINESS INCOME

Suat SARIGÜL (*)

ÖZ

Türk Vergi Sisteminde muafiyet, indirim ve istisnalar bazı mükellef gruplarının yükünü azaltmak, teşvik etmek, vergi yönetimini kolaylaştırmak gibi nedenlerle düzenlenmiştir. Örneğin, gelir vergisi kapsamına giren esnaf muafılığı ile birlikte, vergi ödeme gücü bulunmadığı varsayılan, sosyal ve ekonomik açıdan koruma amacı güdülen, vergilendirme maliyeti yüksek olan önemli bir ticaret erbabı kitlesi gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Bu düzenlemelerin faydaları yanında vergi matrahında sebep oldukları azaltıcı etki sonucu vergi erozyonuna sebep oldukları ve bunun sonucunda da vergi tabanının daralmasına yol açtıkları ileri sürülmektedir. Yani muafiyet, indirim ve istisna uygulamalarının bazı vergileme ilkelerine hizmet ettikleri, bazılarında ise aykırı olabildikleri söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: İstisna, Muafiyet, Ticari Kazanç, Esnaf Muafılığı, Gelir Vergisi

ABSTRACT

Exemptions, deductions and allowances are provided in order to mitigate financial burden of certain taxpayer groups, support them or simplify taxation. For example, thanks to the craftsman exemption, a good portion of businessmen which are thought to lack ability of paying taxes, and need social and economic protection and have high taxation cost, are exempted from income tax. Albeit with some benefits, these regulations are claimed to be creating tax base erosion and as a result constricting number of taxpayers. In other words, it can be argued that while exemptions, allowances and deductions are consistent with some taxation principles, they are incompatible with other principles.

Keywords: Exemption, business income, craftsman exemption, income tax

(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Vergi sistemleri içerisinde yer alan ve verginin genelliği ilkesinden sapmaları ifade eden indirim, istisna ve muafiyetler hemen hemen bütün ülkelerde uygulanmakta olup ilk etapta genellik ilkesine dolayısıyla vergi adaletine aykırı görülmesine rağmen bu uygulamalara bazı nedenlerden dolayı yer verilmesi bir tür zorunluluk haline gelmiştir. Kişilerin çok az gelir elde etmesi, vergi idaresi tarafından gelirin kavranmasının çok zor olması, siyasi, sosyal, ekonomik ve kültürel sebeplerle vergi kanunlarında muafiyet, indirim ve istisna uygulamalarına yer verilmektedir.

Vergi muafiyeti, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının aynı veya başka vergi kanunlarıyla vergi dışı bırakılmasını ifade etmektedir. Yani vergi kanunlarında esas itibarıyla kendileri için vergi borcu doğması öngörülmüş olduğu halde, belirli kişi veya grupların vergi yükü dışında tutulmasıdır. Burada vergi dışı bırakma olayı, vergiye tabi kişilere, yani özneye tatbik edilmektedir. Vergi uygulamasında muafiyetler tam veya kısmi; devamlı veya geçici; mutlak veya koşula bağlı olabilir.¹ Örneğin: Gelir Vergisi Kanununun 9'uncu maddesine göre belirli şartları taşıyan esnaf tam olarak vergiden muaf tutulmuştur. Mükellef belirli sınırın altında kazanması halinde vergiden muaf tutulsaydı bu ise kısmi muaflık olacaktı.

Vergi istisnası, vergi kanunlarında esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun veya nesnenin kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılması işlemidir. Vergi istisnası da tam veya kısmi; devamlı veya geçici; mutlak veya koşula bağlı olabilir.² Örneğin. Gelir Vergisi Kanununun 20'nci maddesine göre; "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 istisna edilmiştir". Burada geçici bir istisnalık söz konusudur.

Gelir Vergisi Kanununa (GVK) göre vergilendirilen ticari kazançlar için de bazı muafiyet ve istisna hükümleri ihdas edilmiştir. Esnaf muaflığı ticari kazancın tespitinde yer alan tek muaflık olup istisnalar sayıca daha fazladır. Makalemizde, gerek Gelir Vergisi Kanununda gerekse diğer kanunlarda ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak muafiyet ve istisnalara ve söz konusu muafiyet ve istisnaların uygulanma koşullarına değinilecektir.

2- TİCARİ KAZANCI TESPİTİNDE MUAFLIKLAR

GVK'nın 37'nci maddesine göre; "Her türlü her türlü ticari ve sinai faaliyetten doğan kazanç ticari kazançtır". Ticari kazanç ilgili olduğu mükellef kitlesi ve kapsamı bakımından vergiye tabi gelir unsurları içinde önemli bir yere sahiptir. Ticari faaliyeti, dolayısıyla ticari kazancı belirleyen temel unsur faaliyetin sermaye ve emekten oluşan bir organizasyona dayanması ve bu organizasyon işlemlerindeki devamlılıktır. Arizi olarak yapılan ticari işlerden elde edilen kazanç diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergilendirilir.³

Yukarıda da bahsedildiği üzere her türlü ticari ve sinai faaliyetten doğan kazanç GVK'da ticari kazanç olarak addedilmiş olup ticari kazanç elde eden mükellefler ikiye ayrılmaktadır. Bunlar;

¹ Selahattin Tuncer, Vergi Hukuku ve Uygulaması. Ankara, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003

² Selahattin Tuncer, a.g.e.

³ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği, 2010

Esnaf muafliğından yararlananlar defter tutmazlar, beyanname vermezler ve belge düzenlemezler. Bunlardan mal ve hizmet alımı yapan mükellefler, bu alımlarını belgelemek amacıyla gider pusulası düzenlerler. Ticari kazancın tespitinde dikkate alınan muaflik sadece esnaf muaflığı ile sınırlı olup söz konusu muaflıkla ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

2.1- Esnaf Muaflığı

Esnaf muaflığı ile küçük sanat erbabı diye adlandırabileceğimiz, kazancı belli düzeyde olan kişilerin gelir vergisi dışında bırakılması amaçlanmıştır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun⁴ 15'inci maddesinde esnafın tanımı; "İster gezici olsun ister bir dükkânda veya sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanan ve geliri belirlenen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaftır." şeklinde yapılmıştır.⁵

Gelir Vergisi kapsamına girmekle birlikte; vergi ödeme gücü bulunmadığı varsayılan, sosyal ve ekonomik açıdan koruma amacı güdülen, vergilendirme maliyeti yüksek olan önemli bir ticaret erbabı kitlesi, "esnaf muaflığı" çerçevesinde gelir vergisinden muaf tutulmuştur.⁶

Vergi mevzuatımızda esnafa ilişkin genel tanım yapılmamış olmakla birlikte vergiden muaf esnafın tanımı yapılmıştır. Buna göre GVK'nın 9'uncu maddesine girenler vergiden muaf esnaf olarak Gelir Vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Bir mükellefin esnaf Muaflığı kapsamına girebilmesi için her şeyden önce, ticari, zirai ve serbest meslek kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmaması, esnaf muaflığı kapsamına giren faaliyetini gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağımlılık gösterecek şekilde yapmaması gerekmektedir. Ayrıca basit usule tabi olmanın genel şartlarına uyulması GVK'nın 9'uncu maddesinin (esnaf muaflığı maddesi) 3 ve 8'inci bentlerinde belirtilen işleri yapanlar için zorunlu şartlardır.

Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak, milli piyango bileti satanlar ile 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar herhangi bir sınır olmaksızın gelir vergisinden muafırlar.

Esnaf muafliğından faydalananlar faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar.

Esnaf muaflığının, 94'üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü bulunmamaktadır. Buna göre vergiden muaf esnafın GVK 9'uncu maddede muafiyet kapsamına alınmış olan faaliyetleri çerçevesinde, gerek gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine gerekse 94'üncü maddede sayılan tevkifat yapmaya mecbur olanlara yapacakları mal ve hizmet satışları üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.

Örnek: Esnaf muaflığı şartlarını topluca taşıyan Bay (A), işyerinde kendi ürettiği bastonları baston ticareti ile uğraşan (B) firmasına satmaktadır. (B) firmasının, Bay (A)'ya baston bedeli karşılığı olarak yapacağı ödemeler nedeniyle gider pusulası düzenlemesi ve GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca %2 oranında gelir vergisi tevkifatı yapması gerekmektedir.⁷

⁴ 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵ Cuma Adıbeş, Muafiyet Kavramı Esnaf Muaflığı ve 6322 Sayılı Kanunla Esnaf Muaflığında Yapılan Yenilikler, Vergi Sorunları, Mart 2013

⁶ Abdurrahman Akdoğan, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması. 3.baskı. Ankara, Gazi Kitabevi, 2001

⁷ Sinem Karabulut, Ticari Kazancın Tespitinde Muafiyet ve İstisnalar, Vergi Raporu, Mart 2013

GVK'nın 9'uncu maddesine göre, ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır.

- 1- Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir iş yeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler. Ancak giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar esnaf muafliğinden yararlanamazlar.

67 seri numaralı GVK Genel Tebliğine göre "pazar takibi suretiyle satış"dan maksat, şehir ve kasabalarda haftanın veya ayın belli günlerinde açılan pazarlarda devamlı olarak giyilecek eşya ve bakkaliye maddelerinin satılmasıdır. Şehir veya kasabada kurulan pazarların tek veya birden fazla olması durumu değiştirmez. Bundan başka, pazarların hava şartlarının elverişsiz olması yüzünden belli günlerde kurulmaması hükmün tatbikine engel teşkil etmez.

Ayrıca motorlu nakil vasıtası kullanmadan gezici olarak veya bir işyeri açmadan simit satan kişinin GVK'nın 9'uncu maddesinin 1'inci bendine göre gelir vergisinden muaf olması gerekmektedir.⁸ Ancak, işini araba kullanmak yoluyla yapan kişiler esnaf muafliğinden yararlanamazlar.⁹

- 2- Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike (tüketiciye) iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı.
- 3- Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan 47'nci maddede yazılı şartları (Basit usule tabi olmanın genel şartları) haiz bulunanlar (51'inci madde şümulüne girenler -basit usulün hududunu aşanlar-bu muafiyetten faydalanamazlar).
- 4- Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya¹⁰ (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);
- 5- Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler;
- 6- Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve organları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî,

⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün B.07.1.GİB.4.06. 16.01/08 GVK-9-35 sayılı muktezası

⁹ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir ve Kurumlar Vergileri Müdürlüğü'nün B.07.4.DEF.0.07.11/KVK.01.462 sayılı muktezası

¹⁰ Tonilato: Gemilerin alabileceği yükü belirtmekte kullanılan, bir tona eşit birim.

ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan faydalanmaya engel değildir.

Yukarıda değişiklik¹¹ yapılmış hali ile görünen bentte, evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler, muharrik kuvvet kapsamında çıkartılmış ve böylece söz konusu makine ve aletlerin kullanılmasının muafiyetten yararlanmaya engel olmaması sağlanmıştır.¹²

Örnek: Bayan (A)'nın, evinde dikiş ve nakış makinesini kullanmak suretiyle imal ettiği örgü ve nakış işlerini satması faaliyeti, esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak evlerde sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletleri kullanmak suretiyle kazanç elde edenler esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Kırpıntı deriden üretilen mamuller, tarhana, erişte, mantı, her nevi pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri gibi ürün ve mamullerin üretim ve satışıyla iştigal edenler de esnaf muaflığı kapsamındadır.

Muafiyet kapsamındaki ürünler, yukarıda yer alan ürünlerle sınırlı olmayıp bu ürünlere benzerlik gösteren diğer ürünleri aynı şartlarla üretilenler de esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilecektir.

Örnek: Bayan (B)'nin, evinde ürettiği tarhanayı, kurumlar vergisi mükellefi (Z) A.Ş.'ye satması halinde Bayan (B), elde ettiği bu gelir dolayısıyla esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilecektir. Ancak (Z) A.Ş., Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan vergi tevkifatı yapacaklar arasında sayılmış olduğundan, Bayan (B)'ye yaptığı ödeme nedeniyle gider pusulası düzenlemek ve anılan maddenin (13) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca da gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadır.

Diğer taraftan, anılan bentte sayılan emtianın imali için ödenen hizmet bedelleri de (ücrete ilişkin unsurları taşımamak kaydıyla) bu bent kapsamında değerlendirilecektir.

Evlerde Üretilen Ürünlerin Satışının Yapılacağı Yerler:¹³

Muafiyet kapsamında bulunanlar, evlerde kanunun öngördüğü makine ve aletler dışında başka makine ve alet kullanmadan kendi el emekleriyle imal ettikleri ürünleri;

- Bir işyeri açmaksızın,

- Dernekler, vakıflar, sendikalar ve meslek odalarınınca düzenlenenler dahil olmak üzere düzenlenen kermes, festival ve panayırlarda (*Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince düzenlenenler hariç*),

- Kamu kurum ve kuruluşlarınınca geçici olarak belirlenen yerlerde satabilecekler ve esnaf muaflığından yararlanmaya devam edebileceklerdir.

Öte yandan evlerde üretilen ürünlerin; pazar takibi suretiyle satışını yapanlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince düzenlenen kermes, festival ve panayırlarda satışını yapanlar ile kamu kurum ve kuruluşlarınınca devamlılık arz edecek şekilde belirlenen yerlerde satışını yapanlar, esnaf muaflığından faydalanamayacaktır.

¹¹ Değişiklik, 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 04/04/2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹² 264 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

¹³ 264 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

Gelir Vergisi Kanununun 9'uncu Maddesinin Uygulamasında Devamlılık Unsurunun Kaldırılması:

Gelir Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla¹⁴ değişiklik yapılmadan önce, esnaf muafılığı kapsamında sayılan işlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık arz edecek şekilde yapılması halinde muafiyetin kaybedileceği hükmü yer almaktaydı. 5615 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle "devamlılık" ibaresi fıkra metninden çıkartılmıştır.

Buna göre, esnaf muafılığı kapsamında sayılan işlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz etmeyecek şekilde devamlı olarak yapılması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

Örnek: Bayan (F), evinde tığ ile ürettiği dantelleri (X) firmasına satmakta ve bu faaliyeti (X) firmasına devamlı olarak yapmaktadır. Bayan (F), bu faaliyetinden dolayı esnaf muafılığından yararlanacak olup, (X) firması, Bayan (F)'ye yaptığı ödeme nedeniyle gider pusulası düzenlemek ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (13) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca da gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadır.

7- Ticari işletmelere ait atıkları mutaat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar;

Ancak ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile hurda ve metal toplama işini Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muafılığından faydalanamayacaktır. Diğer taraftan, GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 13/b bendinde esnaf muafılığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığı yapılan ödemelerden hurda alımları için %2 oranında tevkifat uygulanacağı belirtilmiştir.¹⁵

Bu açıklamalar doğrultusunda, hurda ve metal alımının esnaf muafılığı kapsamında bulunan hurda ve metal toplayıcılarından yapılması halinde bu kişilere yapılacak ödemeler üzerinden %2 oranında tevkifat yapılacaktır. Ancak bu hurda ve metal toplayıcıları esnaf muafılığı kapsamında değilse yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Esnaf muafılığı kapsamında olan hurda ve metal toplayıcılarının topladıkları bu hurda ve metalleri geri dönüşüm işini gerçekleştiren şirketlere satması durumunda gider pusulası düzenlenecek ve bu gider pusulası hurda ve metal satan kişi tarafından imzalanacaktır.¹⁶

8- GVK'nın 47'nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkcılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;

Anılan meslek kollarında faaliyette bulunanların söz konusu muafiyetten yararlanabilmeleri için GVK'nın 47'nci maddesinde yazılı basit usule tabi olmanın genel şartlarını topluca taşımaları ve münhasıran kendi ürettikleri ürünleri satmak suretiyle faaliyette bulunmaları gerekmektedir. Öte yandan,

¹⁴ 04/04/2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁵ 267 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

¹⁶ Cansın Değirmencioğlu, E-Yaklaşım, Aralık 2013, Sayı: 252

söz konusu meslek kollarında; devamlı veya arızı olarak, işyeri açılarak, motorlu araç kullanılarak, yardımcı işçi veya çırak çalıştırılarak faaliyette bulunulması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.¹⁷

Örnek: İznik ilçesinde sabit işyerinde çini yapımı faaliyetinde bulunan ve Gelir Vergisi Kanununun 47'nci maddesinde yer alan basit usule tabi olmanın genel şartlarını taşıyan Bay (A), kendi ürettiği çinilerin yanında, çeşitli yerlerden satın aldığı çinileri de satmaktadır. Bay (A), münhasıran kendi ürettiği çinilerin yanında başkaları tarafından üretilen çinileri de satması nedeniyle esnaf muafılığından faydalanamayacak olup, durumuna göre basit veya gerçek usulde vergilendirilecektir.

Örnek: Bay (T), Trabzon ilinde kiraladığı işyerinde bakır işlemeciliği faaliyetinde bulunmakta ve münhasıran kendi ürettiği ürünleri satmaktadır. Basit usule tabi olmanın genel şartlarını taşıyan Bay (T)'nin bu faaliyetinin dışında herhangi bir faaliyeti bulunmamaktadır.

Yaptığı faaliyet, geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kolları kapsamında bulunan Bay (T), talep etmesi halinde esnaf muafılığından yararlanabilecektir.

9- Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.

Muafiyet Belgesi:

Esnaf muafılığına ilişkin şartları topluca taşıyanlara talep etmeleri halinde vergi dairelerince şekli ve muhtevası 283 nolu GVK Genel Tebliği ekinde yer alan "Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi" verilmektedir. Esnaf vergi muafiyeti belgesi talep edenlerin, Gelir Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinde yer alan şartları taşıdığıнын anlaşılması halinde vergi dairesi tarafından belge verilecektir.

Esnaf vergi muafiyeti belgesi düzenlendiği tarihten itibaren üç yıl için geçerli olup bu sürenin sonunda vergi dairesine başvurularak yeni belge alınması mümkün bulunmaktadır. Üç yıllık süre içinde esnaf muafılığı şartlarını kaybedenlerin, işi bırakanların veya kendi isteği ile muafılıktan çıkmak isteyenlerin esnaf vergi muafiyeti belgeleri vergi dairelerince iptal edilmektedir. Belgesi iptal edilenlerin, esnaf muafılığına ilişkin şartları taşımaları halinde yeniden belge talebinde bulunmaları mümkündür.¹⁸

3- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İSTİSNALAR

3.1- PTT Acentalarında Kazanç İstisnası

GVK'nın mükerrer 18'inci maddesinde yer alan bu istisna, PTT acenteliği faaliyetiyle uğraşan mükelleflerin kazançlarını istisna kapsamına almaktadır. Ancak bu istisna GVK'nın 94'üncü maddesini kapsamaz.

GVK'nın 94'üncü maddesinde, vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar ile vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratlar sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının (12) numaralı bendinde, PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden %20 oranında tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı kanunun mükerrer 120'nci maddesinde ise; *"Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istis-*

¹⁷ 283 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

¹⁸ 283 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

nalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, 103 üncü maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir." hükmüne yer verilmiştir.

Yine, Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesine göre; *Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*" şeklinde tanımlamıştır.

3065 sayılı KDV Kanununun 1/1'inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusunu teşkil ettiği ve bu kapsamda, Türkiye'de yapılan posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, başkaca bir faaliyetle iştigal edilmesinden ötürü vergi mükellefiyeti olmayan PTT acentaları tarafından, vergiden istisna PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen gelirler dolayısıyla hesaplanan komisyon gelirinden vergi hesaplanmayacak ve beyan edilmeyecektir. Söz konusu acentaların elde ettiği brüt tutardan iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle bulunacak KDV tutarı düşüldükten sonra kalan net gelirden GVK'nın 94'üncü maddesinin 12'nci bendi gereğince %20 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Hesaplanan beyiye tutarından, yapılan tevkifat düşülerek gider pusulası düzenlemek suretiyle ilgili PTT idaresince acenteye ödenecektir.¹⁹

3.2- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

GVK'nın 20'nci maddesine göre, 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 istisnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.

254 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası uygulamasında usul ve esaslar açıklanmıştır.²⁰

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu²¹ kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Ayrıca kurumlar vergisi mükellefleri için Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara da istisna uygulanacaktır. İstisna kapsamında yer alan;

- Okul Öncesi Eğitim Okulu, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21'inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,
- İlköğretim Okulu, 1739 sayılı Kanunun 22-25'inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,

¹⁹ Koray Ateş, PTT Acenteliği Faaliyetinin Vergilendirilmesi, 29.02.2012, <http://www.muhasabetr.com/>

²⁰ 25 Kasım 2004 tarih ve 25651 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

²¹ 18/06/1965 tarih ve 12026 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanununun 26-30'uncu maddelerinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,
 - Özel Eğitim Okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,
 - Rehabilitasyon Merkezleri ise; 24/05/1983 tarih ve 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uymama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını,
- ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazançta istisna uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Aynı şekilde rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması da söz konusu değildir.

Diğer taraftan, 01/01/2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları 01/01/2004 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.

Eğitim Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisnadan Yararlanma Koşulları:

- 1- Özel eğitim ve öğretim kurumlarının istisnadan yararlanabilmeleri için 01/01/2004 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gereklidir.
- 2- İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir.
- 3- Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir.
- 4- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerden rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanlar, istisnadan yararlanmak için Maliye Bakanlığına başvurmaları gerekmektedir.

İstisnanın Süresi:

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan düzenleme 01/01/2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 01/01/2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren 5 vergilendirme döneminde gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez.

Örnek: kurum açma izin belgesini 2014 yılında alan bir işletmenin Mart 2015 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2015-2020 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacak olup, 2014 yılında izin belgesi alınmış olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması Durumu:

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır. Mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Örnek: Mükellef (A) Ankara'da 2012 yılında bir ilkokul işletmeye başladı. 2013 yılında da yeni bir okul açarak Eskişehir'de de faaliyete başladı. Bu durumda, Ankara'daki okuldan elde ettiği kazanç 2012 ve 2016 yılları dahil olmak üzere istisna kapsamında olacak; Eskişehir'de faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2013 ve 2017 yılları dahil olmak üzere istisna kapsamında olacaktır.

İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi:

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi/kurum, istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.

Örnek: (X) Anonim şirketi 2012 yılı içinde faaliyete geçirdiği bir özel okulu, 5 Nisan 2014 tarihinde (Y) Limited şirketine devretmiştir. Bu durumda (Y) Limited şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2014, 2015 ve 2016 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise, söz konusu okuldan devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlandırılacaktır.

İstisna Kapsamındaki Kazancın Dağıtılması:

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b alt bendinde yapılan değişiklikle kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı, kar payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olmadığına bakılmaksızın karın dağıtılması aşamasına bırakılmış bulunmaktadır. Bu nedenle, eğitim-öğretim işletmeleriyle rehabilitasyon merkezlerinden sağlanan kazançların dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden söz konusu madde uyarınca %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.²²

3.3- Sergi ve Panayır İstisnası

GVK'nın 30'uncu maddesinde yer alan bu istisna dar mükellefleri ilgilendirmektedir. Bu kapsam-

²² 254 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

da, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin hükümetin izni ile açılmış olan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetten dolayı elde etmiş oldukları kazançları gelir vergiden istisnadır.

Bu istisna yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarını da ilgilendirmektedir. Çünkü dar yükümlüler için getirilen bu düzenlemeden izinli ve altı aydan daha fazla yurt dışında çalışan Türk vatandaşları dar yükümlü kabul edilmektedir. Bu kapsamda Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellefler hükümetin izni ile açılmış olan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetten dolayı elde etmiş oldukları gelir vergiden istisnadır.

Örnek: Türk vatandaşı Bay Ali, 1980 yılında İsviçre’ye işçi olarak gitmiştir. Burada bir süre çalıştıktan sonra kendi işini kurmuştur. Aynı zamanda ressam olan bu mükellefin Türkiye’de hükümetin izni ile açılmış olan bir sergide resimlerini satması ve ürettiği sanayi mamullerini pazarlaması sonucu elde ettiği gelirden dolayı dar mükellef olarak vergilendirilir. Nitekim Türk vatandaşı olması onun tam mükellef olmasını gerektirmez. Çünkü izinli olarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında çalışmaktadır.

3.4- Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Serbest bölgelik faaliyetleri günümüz dünyasında ekonomik kalkınma araçlarından biri olarak uygulanmakta ve bu doğrultuda hemen hemen her ülkede serbest bölgeler oluşturularak faaliyete konulmaktadır. Serbest bölgeler, ülkelerin siyasal sınırları içinde, ancak ekonomik sınırları dışında kalan, devlet uygulamalarının en aza indirgenmiş bölgeler, diğer bir ifade ile *sanal ülkeler* olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ekonomik sınırlar içerisinde faaliyet gösterilmesi durumunda Gelir Vergisi Kanunu kapsamında *ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, gayrimenkul sermaye iradı ve sair kazançlar* şeklinde vergilendirilecek serbest bölge kazançları, serbest bir şekilde yurtdışına transfer edilebilir, isteğe bağlı olarak serbest bölgelerde tutulabilir, ya da isteğe bağlı olarak ekonomik sınırlar içine sokulabilir. Bunlardan ekonomik sınırlar içine alınma durumunda, kazançların yurda getirildiğinin kambiyo mevzuatında tevsik edilmesi gerekmektedir. Aksi halde vergilendirme söz konusu olacaktır. Diğer koşullarda her durumda vergilendirmenin yapılması söz konusu değildir.²³

Serbest bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin istisna, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun²⁴ 6’ncı maddesi ve geçici 3’üncü maddelerinde düzenlenmektedir. Serbest Bölgeler Kanununda 5084 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir. Serbest Bölgeler Kanununa 5084 sayılı kanunun 9’uncu maddesiyle eklenen geçici 3’üncü madde ile de, geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3’üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06/02/2004 tarihine kadar (bu tarih dâhil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere, bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

²³ Recep Pekdemir, Nazlı Kepçe, Serbest Bölgelerde Kazançlar ve Vergilendirilmesi

²⁴ 15 Haziran 1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3218 sayılı Kanunun geçici 3'üncü maddesinde yer alan istisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgede yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, sözü edilen istisnanın serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlerine teşmil edilebilmesi mümkün değildir. Ayrıca serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06/02/2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin, bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir.

Diğer taraftan, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.²⁵

3.5- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu²⁶ ile Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dâhil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellef kurumlar dâhil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir.

İstisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasıllardan, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekir. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları da dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler, istisna kapsamı dışında elde edilen kazançlardan indirilemeyecektir.

²⁵ Tuncay Atabey, Vergi Sorunları Gelir Vergisi Rehberi, Mart 2013

²⁶ 21 Aralık 1999 tarih ve 23913 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

İstisnadan yararlanılabilmesi için kayıtların, istisna kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan "Time-Charter İşletmeciliği" gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.²⁷

3.6- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

ABD'de 1956 yılında kurulan ilk Teknopark, günümüzün Silikon Vadisi efsanesinin başlangıcı olmuştur. Teknoparklar, Avrupa'da Bilim Parkları, Bilim Merkezleri ve Teknopoller adı altında 1970'li yıllarda hayata geçirilmiş, Uzak Doğuda ve Japonya'da ise, teknoparklar 1980'li yıllarda kurulmuştur. Ülkemizde 1987 yılında başlayan Teknopark kurma çalışmaları, bu kavramın kamuoyuna tanıtımı ve ön fizibilite çalışmalarının yapılması ile sürdürülmüştür.

Girişimciliğin ve teknoloji geliştirmeye dönük düşüncelerin hayata geçirilmesi ve ekonomik değeri olan ürünlere dönüşebilmesi, parasal kaynaklar kadar teknik imkânlarla da bağlıdır. Ülkemizin ihtiyacı olan teknolojileri edinmek, özgün ürün tasarımlarına ve üretim teknolojilerine ulaşmak, iyi işleyen bir ar-ge sistemi kurmak ve sanayimizin teknolojik alt yapısını oluşturmak gibi çok önemli gelişmeler sağlayacaktır. Gelişmekte olan ülkeler için teknolojik değişimin önemi sanayileşmiş ülkelere kıyasla çok daha büyüktür. Bunun en önemli nedenlerinden biri, teknolojinin kendiliğinden gelişmemesi ve geliştirildiği ülkenin veya çevrenin sosyoekonomik özelliklerini taşımasıdır.²⁸

Teknoloji Geliştirme Bölgelerine ilişkin avantajlar 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun²⁹ 8'inci maddesinde düzenlenmiş, ancak 5035 sayılı Kanun ile 8'inci maddenin üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkraları yürürlükten kaldırılarak, 5035 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesine yapılan ilave ile vergisel düzenlemeler yapılmıştır.

5035 sayılı kanunla 4691 sayılı Kanuna eklenen geçici 2'nci maddedeki düzenleme, sadece istisna uygulamasının süresini değiştirmektedir. Yapılan düzenleme ile teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. (4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2'nci maddesi)

²⁷ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

²⁸ Saldıray Sökmen, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanacak İstisnalar, verginet.net

²⁹ 06 Temmuz 2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi, istisnadan yararlanamaz.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendileri seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise, istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak lisans, patent gibi gayri maddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Örnek: Teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

İstisna uygulamasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında gelir veya kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur.³⁰

3.7- Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indirimi, ticari ve zirâî kazanç sahiplerinin kazançlarını yatırıma yönlendirmelerini teşvik eden bir vergi istisnasıdır. Gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yönden kalkınabilmeleri için ülkedeki yatırım hacmini arttırmaları ve yatırımlarda azami olarak sosyal faydayı sağlamaları gerekir. Bu nedenle, üretimi genişleten, verimliliği arttıran, ihracatı geliştiren, üretilen malların kalitesini yükselten yatırımlar teşvik edilmek suretiyle arttırılmalıdır. Vergi Kanunlarımızda, yatırımları teşvik edici ve ekonominin dinamiğini oluşturan belli sektörlerle yönlendirici düzenlemeler vardır. Bu düzenlemelerin birisi de, “yatırım indirimi” müessesesidir.

GVK'ya 5479 sayılı kanunla eklenen Geçici 69'uncu madde kapsamında, yatırım indirimi istisnasından yararlanılıp yararlanılmaması mükelleflerin isteklerine bırakılmıştır. Bu nedenle yatırım indirimi istisnasından, kazancın elverişli olduğu yılda yararlanılabilmekte; ilgili yıl kazancı elverişli olduğu halde yatırım indirimi istisnasından yararlanılmaması halinde, mükelleflerce yararlanılmayan bu indirim tutarlarının daha sonraki yıllara ait kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Yapılan açıklamalar çerçevesinde, mükelleflerin önceki yıllarda kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği diğer yıllarda indirim konusu yapabilmeleri mümkün değildir. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısım ise müteakip dönemlerde indirilebileceklerdir. 2009 hesap dönemine ilişkin olarak kazanç beyan etmekle birlikte önceki yıllardan devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarından yararlanamayan mükelleflerin, bu kazanç tutarlarına isabet eden yatırım indirimi tutarlarını, endekslenmiş değerleri ile birlikte daha sonraki dönemlerin kazançlarından indirebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun³¹ ile yatırım indirimi istisnası yeniden düzenlenmiş ve GVK'ya 19'uncu madde eklenmiştir. Eski düzenlemelerin yer aldığı GVK'nın

³⁰ Tuncay Atabey, a.g.e.

³¹ 24 Nisan 2003 tarih ve 25088 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır

ek 1 ile ek 6'ncı maddeleri 24/04/2003 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırmıştır. Yapılan değişiklikler ile yatırım indirimi istisnası, teşvik belgesi olmaksızın otomatik işler hale getirilmiş, bölgesel ve sektörel ayrımlara son verilerek istisnanın daha dar kapsamlı ancak daha etkin ve basit hale getirilmesi sağlanmıştır.

Ancak 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu Ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun³² ile GVK'nın "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19'uncu maddesi 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu Kanunun 3'üncü maddesiyle de Gelir Vergisi Kanununa Geçici 69'uncu madde eklenmek suretiyle Yatırım İndirimi İstisnasının kaldırılmasına ilişkin geçiş hükümleri düzenlenmiştir.

Getirilen geçiş hükümleri ile mükelleflere, belirli koşullar altında 2006,2007 ve 2008 yıllarındaki kazançlarına yatırım indirimi istisnası uygulama hakkı tanınmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarihli kararı ile Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69'uncu maddesinde yer alan "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ibaresi Anayasa'ya aykırı olması nedeniyle iptal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı doğrultusunda, 23/7/2010 tarihli ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla³³, GVK'nın Geçici 69'uncu maddesinde değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler sonucunda yıl sınırlaması kaldırılmış olmakla beraber, kazançtan indirim konusu yapılacak yatırım indirimine sınırlama getirilmiştir.³⁴

Özet şeklinde tarihsel gelişimi verilen yatırım indirimi istisnasının, 2010 ve müteakip yıllarda uygulama esasları aşağıda açıklanmıştır.

- Yatırım İndirimi İstisnası Uygulama Esasları³⁵

Ticari ve zirai kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri, aşağıda yapılan açıklamalar çerçevesinde 2010 ve müteakip yıllara ait kazançlarına yatırım indirimi istisnası uygulama imkânına sahip olacaklardır.

31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup devreden yatırım indirimi istisnası tutarları

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını (2006, 2007 ve 2008 yıllarında yararlandıkları tutarlardan kalan kısmı), endekslene uygulamasına tabi tutulmuş değerleri ile dikkate alarak, 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

01/01/2006 Tarihinden Sonra Yapılacak Yatırımlar İçin Yatırım İndirimi

- 24/4/2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri,

24/04/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, GVK'nın 4842 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6'ncı maddeleri çer-

³² 08 Nisan 2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³³ 01 Ağustos 2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁴ Tuncay Atabey, a.g.e.

³⁵ 276 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

çevesinde başlanılmış yatırımları için, belge kapsamında 01/01/2006 tarihinden sonra yapmış oldukları yatırım harcamaları dolayısıyla, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarından, 31/12/2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile,

Bu yatırımlar kapsamında olup halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını,

endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

- Gelir Vergisi Kanununun Mülga 19'uncu Maddesi Kapsamında Yapılan Yatırımlar İçin Yatırım İndirimi Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yaptıkları yatırım harcamaları için, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarından, 31/12/2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile,

Bu yatırımlar kapsamında olan ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını,

endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

Devam eden yatırımlar açısından, yatırımın 01.01.2006 tarihinden önce başlanmış olması gerekmektedir. Buna göre mükelleflerce, yatırım kapsamında ithal edilecek mallar için 1/1/2006 tarihinden önce akreditif açtırılması, yatırım büyüklüğü ile ilgili olarak altyapı hazırlıklarının tamamlanmış olması, mal ve hizmet üretim yeri olarak bina inşaatına başlanması, yatırımların gerçekleşme durumu hakkında Organize Sanayi Bölgeleri'nde Bölge Yöneticiliğine, diğer bölgelerde Sanayi ve Ticaret İl Müdürlükleri'ne bilgi verilmiş olması gibi haller, bu tarihten önce yatırıma başlanmış olduğunu tevsik eden işlemler olarak kabul edilecektir.

İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler ise, bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğudur.

- 1/1/2006-8/4/2006 Tarihleri Arasında Yeni Başlamış Yatırımların Durumu

Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar sayılı kararıyla, 5479 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin (2) numaralı bendindeki "2" rakamı iptal edilmiş bulunmaktadır.

Bu çerçevede, 1/1/2006- 08/4/2006 tarihleri arasında GVK'nın mülga 19 uncu maddesi kapsamında yeni başlayan ve bu tarihler arasında yapılan yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi tutarları da yatırım indirimi istisnasından yararlanabilecektir. Bu kapsamda olan yatırım harcamaları nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarının, ilgili dönemlerde kazancın bulunup bu-

lunmadığına bakılmaksızın, 2010 hesap döneminden itibaren endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak 276 seri nolu GVK genel tebliği gereğince, 8/4/2006 tarihinden sonra yeni başlayan yatırımlar nedeniyle yapılan harcamaların ya da 1/1/2006-8/4/2006 tarihinde başlamakla birlikte içinde tamamlanmayıp devam eden yatırımlar için 8/4/2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların, yatırım indiriminden yararlanması mümkün değildir.

- İndirime Konu Yatırım İndirimi İstisnasının Hesaplanması

GVK'nın Geçici 69'uncu maddesi gereğince; yatırım indirimi tutarları, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri (Gelir Vergisi Kanununun geçici 61'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde 2010 ve müteakip yılların kazançlarından indirilebilecektir.

Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamayacaktır. İlgili dönemde yatırım indirimi istisnası uygulanacak kazanç ise, yatırım indirimi uygulanmadan önceki zarar mahsubu ile tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonraki tutar olacaktır.

Ancak Anayasa Mahkemesinin 2010/93 esas sayılı ve 2012/9 (Yürürlüğü Durdurma) sayılı kararında;

23.7.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5'inci maddesiyle, 193 sayılı Kanun'un geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz." biçimindeki cümle, 9.2.2012 günlü, E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararla iptal edildiğinden, bu cümlenin, uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmî Gazete'de yayımlanacağı güne kadar yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmiştir.

Yukarıda yer alan Anayasa Mahkemesi kararı irdelendiğinde; yatırım indirimi istisnası uygulamasında ki % 25'lik kısıtlamanın iptal edildiği ancak iptale ilişkin gerekçeli kararın henüz resmi gazete'de yayınlanmadığı anlaşılmaktadır. Buna karşılık mahkeme, gerekçeli karar yayınlanıncaya kadar, söz konusu kanun maddesinde ki %25'lik sınırlamanın yürürlüğünün durdurulmasına karar vermiştir. Bu nedenle 2012 yılına ait verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde yararlanılacak yatırım indirimi istisnasına herhangi bir sınırlama uygulanmaması gerekmektedir.

Yatırım İndirimi İstisnası Uygulayan Mükelleflerin Kazançlarına Uygulanacak Vergi Oranı

İlgili dönemler itibarıyla yatırım indirimi istisnası uygulayan mükelleflerin, istisna uygulaması sonucu kalan kazançları üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, yatırım indirimi istisnası uygulaması sonucunda kalan kazanç tutarına gelir vergisi mükellefleri, yatırım indirimi istisnası uygulayacakları dönemde yürürlükte bulunan vergi tarifesini; kurumlar vergisi mükellefleri ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32'nci maddesinde yer alan %20 kurumlar vergisi oranını uygulamak suretiyle yatırım indirimi istisnasından yararlandıkları dönemlere ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Yararlanılan Yatırım İndirimi İstisnasından Yapılacak Vergi Kesintisi

4842 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile, kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilmiş; vergi kesintisi, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına

bağlı hale getirilmiştir. İstisna kazançlar üzerinden prensip olarak kesinti yapılmayacak ancak, bu kazançların kâr dağıtımına konu edilmesi halinde, bu kâr paylarından vergi kesintisi yapılacaktır.

Bu nedenle Gelir Vergi Kanununun mülga 19'uncu maddesi kapsamında hesaplanan ve yararlanılan yatırım indirimi istisnasında vergi kesintisi yapılmayacaktır. Söz konusu kazancın, kâr payı olarak dağıtımı esnasında, rehberimizin aşağıdaki bölümlerinde yapılan açıklamalar doğrultusunda vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

4842 sayılı Kanunla getirilen vergileme rejimi, prensip olarak istisna kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmamasını öngörmekle birlikte, aynı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 61'inci madde ile, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6'ncı maddeleri çerçevesinde yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnasından yararlanılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61'inci maddesi uyarınca, yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Yatırım İndiriminde Endeksleme

Yatırım indirimi, kazanç yetersizliği nedeniyle uygulanmadığında izleyen yıllarda endekslenerek dikkate alınacaktır.

24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki harcamalar (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadi kıymetler için yapılan harcamalar hariç), harcamanın yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahından indirilecek, ancak kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarları izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

GVK'nın 19'uncu maddesinde, 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5024 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, endekslemede yeniden değerlendirme oranının yerine, Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi'nde meydana gelen artış oranı esas alınmıştır. 01.01.2006 tarihinden itibaren ise Üretici Fiyatları Endeksinde meydana gelen artış oranı esas alınacaktır.

Dolayısıyla mükelleflerin,

- Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesi kapsamında yaptıkları yatırım harcamaları ile,
- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 24.04.2003 tarihinden itibaren yaptıkları harcamalar için, Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinde yer alan şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanmayı tercih eden mükelleflerin söz konusu harcamaları,

harcamanın yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahından indirilecek, ancak kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarları izleyen yıllarda ÜFE oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, mükelleflerin önceki yıllarda kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği diğer yıllarda indirim konusu yapabilmeleri mümkün değildir. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirim fiilen mümkün olmayan kısım ise müteakip dönemlerde indirilebileceklerdir.

Ancak, 2009 hesap dönemine ilişkin olarak kazanç beyan etmekle birlikte önceki yıllardan devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarından yararlanamayan mükelleflerin, bu kazanç tutarlarına isabet eden yatırım indirimi tutarlarını, endekslenmiş değerleri ile birlikte daha sonraki dönemlerin kazançlarından indirebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

4- SONUÇ

Gelir Vergisi Kanununda ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili muafiyet ve istisnalar bulunmakla birliktesöz konusu muafiyet ve istisnalar kazançların stopaja tabi tutulmasını engellememektedir. Dolayısıyla istisna ve muafiyet hükümleri ile hiç vergi alınmayacağı anlamı çıkarılmamalıdır. Ancak yine de vergi kanunları ile getirilen, indirim, istisna ve muafiyetlerin mali gücü doğru bir şekilde ölçülecek karaktere sahip olması, ülkenin mali ve ekonomik yapısına uygun bulunması gerekmektedir. Yani istisna düzenlemelerinin faydaları bulunmakla birlikte vergi matrahında sebep oldukları azaltıcı etki sonucu vergi erozyonuna sebep olmamaları ve bunun sonucunda da vergi tabanının daralmasına yol açmaması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 254 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 264 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 267 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 276 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 283 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- ADIBEŞ, C. Muafiyet Kavramı Esnaf Muafılığı ve 6322 Sayılı Kanunla Esnaf Muafılığında Yapılan Yenilikler, Vergi Sorunları, Mart 2013
- AKDOĞAN, A. Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması. 3.baskı. Ankara, Gazi Kitabevi, 200
- ATABEY, T. Vergi Sorunları Gelir Vergisi Rehberi, Mart 2013
- ATEŞ, K. PTT Acenteliği Faaliyetinin Vergilendirilmesi, 29.02.2012, <http://www.muhasabetr.com/>
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği, 2010
- DEĞİRMENCİOĞLU, C., E-Yaklaşım, Aralık 2013, Sayı: 252
- KARABULUT, S. Ticari Kazancın Tespitinde Muafiyet ve İstisnalar, Vergi Raporu, Mart 2013
- KÖSE, B. Gelir Ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim Ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2009
- PEKDEMİR R., KEPÇE, N. Serbest Bölgelerde Kazançlar ve Vergilendirilmesi
- SÖKMEN S. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanacak İstisnalar, verginet.net
- TUNCER, S. Vergi Hukuku ve Uygulaması. Ankara, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003