

**GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE
İSTİSNA VE MUAFLIKLAR**

Funda Tunçel
(Yüksek Lisans Tezi)
Eskişehir 2000

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE İSTİSNA VE MUAFLIKLAR

Funda TUNÇEL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mali Hukuk Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Haziran 2000

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE İSTİSNA VE MUAFLIKLAR

Funda TUNÇEL

Mali Hukuk Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran 2000

Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER

Türk Vergi Sisteminde, en önemli vergiler Gelir üzerinden alınan vergilerdir. Gelir üzerinden alınan vergiler ise Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisidir. Her vergide olduğu gibi gelir üzerinden alınan vergilerde de bir takım istisna ve muafıklar vardır.

İstisna ve muafıkların Türk Vergi Sisteminde yer almalarının bazı nedenleri vardır. Bunlar; vergi adaletini sağlamak, iktisadi teşvikler, vergi idaresi bakımından kolaylık ve siyasi nedenlerdir.

Bu çalışmada Gelir ve Kurumlar Vergisindeki istisna ve muafıklar detaylı olarak ele alınmış; bunların etkinlikleri ve gereklilikleri irdelenmiştir.

ABSTRACT

In the Turkish Tax System the most important tax is income based tax. The income based taxes are individual and corporate income tax. As all taxes, there are some exclusions and exemption in the income based taxes.

There are some reason of the existence of exclusions and exemptions in Turkish tax system. These are, to maintain tax equity, to simplify tax administration, subsidize some economic activities and political reasons.

In this study exclusions and exemptions in individual and corporate income taxes are investigated in detail. Exclusions and exemptions' necessities and efficiencies are also examined.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Funda TUNÇEL'in "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde İstisna ve Muaflıklar" başlıklı tezi **17 Temmuz 2000** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye (Mali Hukuk)** Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Fethi HEPER
Üye : Doç.Dr.Nurten ERDOĞAN
Üye : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ

Prof.Dr.Enver ÖZKALP
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR.....	xvi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNDE İSTİSNA VE MUAFLIKLAR

1. GELİR VERGİSİNİN TARİHÇESİ.....	8
2. GELİR VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	8
3. İSTİSNA VE MUAFLIKLAR.....	13
3.1. Ticari Kazançlarda İstisna ve Muafıklar.....	13
3.1.1. Ticari Kazançlarda İstisnalar.....	13
3.1.1.1. Yatırım İndirimi İstisnası.....	14
3.1.1.1.1. Yatırım İndirimi Müessesesinin Tanımı ve Amacı.....	14
3.1.1.1.2. Yatırım İndiriminden Yararlanma Şartları.....	16
3.1.1.1.3. Yatırım İndiriminden Yararlanacak Olanlar.....	20

3.1.1.1.4.Yatırım İndiriminin Konusu ve Nispeti.....	22
3.1.1.1.5.Yatırım İndiriminin Başlangıcı, uygulama Süresi ve Endeksleme (Yeniden Değerleme).....	25
3.1.1.1.6.Yatırım İndirimine Konu Olan Aktif Değerlerin Satış ve Devri.....	26
3.1.1.1.6.1. Satan veya Devreden Yönünden.....	26
3.1.1.1.6.2. Satan veya Devir Alan Yönünden.....	28
3.1.1.1.6.3. Yatırım İndirimi Şartlarına Uyulması.....	28
3.1.1.1.7. Yatırım İndirimi Uygulamasının Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdiki.....	29
3.1.1.1.8.Yatırım İndiriminde Zamanaşımı.....	30
3.1.1.1.9. Finansman Fonu Uygulaması.....	30
3.1.1.1.10.Yatırım İndiriminin Geçici Vergiden Mahsubu.....	31
3.1.1.1.11. Teşvik Belgesinin Revizesi.....	32
3.1.1.1.12. İstatistiksel Verilerle Türkiye’de Yatırım İndirimi.....	33
3.1.1.1.13. Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yatırımlarla İlgili Gelir Vergisi İstisnası.....	40
3.1.1.2. Sergi ve Panayır Kazançları İstisnası.....	40
3.1.1.3. PTT Acentaları İstisnası.....	41
3.1.1.4. İhracat İstisnası.....	42
3.1.2. Ticari Kazançlarda Muafıklar.....	42
3.1.2.1 Esnaf Muafığı.....	42
3.1.2.1.1.Tüm Esnafın Muafiyetten Yararlanabilmeleri İçin Taşınmaları Zorunlu Şartlar.....	43

3.1.2.1.1.1. Ticari, Zirai Veya Mesleki Kazancı Dolayısıyla Gerçek Usulde Gelir Vergisine Tabi Olmamak.....	44
3.1.2.1.1.2. Esnaf Muaflığı Kapsamına Giren Faaliyetleri, Gelir Ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Devamlılık Ve Bağlılık Arz Edecek Şekilde Yapmamak.....	44
3.1.2.1.2. Esnaf Grupları Bazında Taşınması Gereken Şartlar.....	45
3.1.2.1.2.1. Küçük Ticaret Erbabı Muaflığı.....	45
3.1.2.1.2.2. Küçük Sanat Erbabı Muaflığı.....	46
3.1.2.1.2.3. Köylerdeki Küçük Sanat Erbabı Muaflığı.....	47
3.1.2.1.2.4. Küçük Nakliyecilerin Muaflığı.....	47
3.1.2.1.2.5. Ara Sıra Nakliyecilik Yapan Çiftçilerin Muaflığı.....	48
3.1.2.1.2.6. El Sanatları Muaflığı.....	48
3.1.2.1.2.7. Gezici Milli Piyango Bileti Sayıcıları İle Kapı Kapı Dolaşarak Satış Yapanlar İle İlgili Muaflık.....	49
3.1.2.1.2.8. Diğer Muaflıklar.....	50
3.2. Zirai Kazançlarda İstisnalar.....	51
3.2.1. Yatırım İndirimi İstisnalar.....	51
3.2.2. Teşvik Ödülü İstisnası.....	51
3.3. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna ve Muaflıklar.....	51
3.3.1. Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar.....	52
3.3.1.1. Telif Kazançları İstisnası.....	52
3.3.1.1.1. Telif Kazançları İstisnasından Yararlanabilmenin Koşulları.....	53
3.3.1.2. Sergi ve Panayır İstisnası.....	57

3.3.1.3. Teşvik Ödülü İstisnası.....	58
3.3.2. Serbest Meslek Kazançlarında Muafıklar.....	58
3.3.2.1. Ebe, arzuhalci vb. Muafığı.....	58
3.4. Ücretlerde İstisnalar ve Muafıklar.....	59
3.4.1. Ücretlerde İstisnalar.....	59
3.4.1.1. Maaş ve Ücretlerde İstisnalar.....	59
3.4.1.2. Gider Karşılıklarında İstisnalar.....	66
3.4.1.3. Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar.....	69
3.4.1.4. Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar.....	76
3.4.1.5. Teçhizat ve Tayin Bedellerinde İstisnalar.....	77
3.4.1.6. Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar.....	78
3.4.1.7. Teşvik İkramiye Ve Mükafatlarında İstisnalar.....	80
3.4.1.7.1. İlim, Fenni Ve Güzel Sanatları Teşvik Amacıyla Verilen Mükafatlar Ve İkramiyeler.....	80
3.4.1.7.2. Uçuş Ve Dalış Gibi Belli Hizmetler Nedeniyle Verilen İkramiye, Gündelik Ve Zamlar.....	83
3.4.1.7.3. Amatör Sporculara Spor Yarışmalarına Katılmaları Nedeniyle Ödenen Ödül Ve İkramiyeler.....	84
3.4.1.7.4. Spor Yarışmalarını Yöneten Hakemlere Ödenen Ücretler.....	84
3.4.2. Ücretlerde Muafıklar.....	85
3.4.2.1. Diplomat Muafığı.....	85
3.4.2.2. Deprem Bölgesindeki Ücretlilere İlişkin Muafık.....	87
3.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna.....	88

3.5.1. Konut İstisnası.....	88
3.5.1.1. Konut İstisnasından Yararlanmanın Şartları.....	90
3.6. Menkul Sermaye İratlarında İstisna.....	94
3.6.1. Kazancın Belli Bir Unsurunun Vergilendirmede Kazanç Sayılmaması.....	96
3.6.2. İndirim Uygulaması.....	97

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİNDE İSTİSNA VE MUAFLIKLAR

1. KURUMLAR VERGİSİNİN TARİHÇESİ.....	99
2. KURUMLAR VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	99
3. İSTİSNA VE MUAFLIKLAR.....	104
3.1. Kurumlar Vergisinde İstisnalar.....	104
3.1.1. İştirak Kazançları İstisnası.....	104
3.1.2. Risturn İstisnası.....	108
3.1.2.1. Risturn İstisnasının Uygulama Esas ve Şartları.....	109
3.1.3. Yatırım İndirimi İstisnası.....	117
3.1.4. Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıkları Kazançları İstisnası.....	117
3.1.4.1. Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Çeşitleri.....	119
3.1.4.1.1. (A) Tipi Yatırım Fonları ve Ortaklıkları.....	119
3.1.4.1.2. (A) Tipi Dışındaki Yatırım Fonları ve Ortaklıkları.....	119

3.1.5. Rüşhan Hakkı Kupon Satış Kazancı İstisnası.....	123
3.1.6. Emisyon Piriimi İstisnası.....	125
3.1.7. Gayrimenkullerin Ve İştirak Hisselerinin Satışında İstisna.....	126
3.1.8.Serbest Bölgeden Elde Edilen Kazanç İstisnası.....	133
3.1.9.Yurtdışı İnşaat Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar İstisnası.....	134
3.1.10. Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yatırımlarla İlgili Kurumlar Vergisi İstisnası.....	137
3.2. Kurumlar Vergisinde Muafıklar.....	138
3.2.1. Darphane ve Damga Matbaası.....	138
3.2.2. Milli Piyango İdaresi.....	138
3.2.3. Askeri Fabrika ve Atölyeler.....	139
3.2.4. Kamu İdare Müesseseleri.....	139
3.2.4.1. İlim, Fen, Güzel Sanatlar ile Tarım ve Hayvancılığı Öğretmeyi, Yaymayı Amaçlayan Müesseseler.....	139
3.2.4.2. Genel İnsan ve Hayvan Sağlığını Korumak ve Tedavi Amacıyla İşletilen Kurumlar.....	140
3.2.4.3. Sosyal Amaçlarla İşletilen Kurumlar.....	141
3.2.4.4. Sergi, Fuar ve Panayırılar.....	141
3.2.5. İdman ve Spor Müesseseleri.....	142
3.2.6. Sosyal Güvenlik Kurumu Muafiyeti.....	142
3.2.7. İş veya Hizmet Karşılığında Resim ve Harç Alan Kamu Müesseseleri.....	143
3.2.8. Bazı Kurumlarca Doğrudan Yada Oluşturulan Birlikler Veya Müesseselerce	

İşletilen İşletmeler.....	144
3.2.8.1.Su, Elektrik, Havagazı Ve Soğuk Hava Deposu İşletmeleri.....	144
3.2.8.2. Belediye Sınırları İçindeki Yolcu Taşıma İşletmeleri.....	144
3.2.8.3. Mezbahalar.....	144
3.2.8.4. Köylere, Köy Birliklerine ve Köy Belediyelerine Ait İşletmeler.....	145
3.2.8.5.Genel ve Katma Bütçeli Kurumlara Ait Kreş, Konukevi ve Bunların Kantinleri.....	146
3.2.9. Sanatoryum, Prevantoryum İle Kanser, Cüzzam ve Trahom Hastaneleri.....	147
3.2.10. Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar.....	147
3.2.10.1. Faaliyet Konusu.....	151
3.2.10.2. Faaliyet Süresi.....	152
3.2.10.3. Defter Tutma.....	152
3.2.10.4. Malvarlığı ve Yıllık Gelir.....	152
3.2.10.5. Gelirin Harcama Şekli.....	153
3.2.10.6. İlgili Kuruluşların Görüşünün Alınması.....	154
3.2.10.7. Maliye Bakanlığı Merkezi Denetim Elemanlarınca Yapılacak İnceleme.....	155
3.2.10.8. Vergi Muafiyetinin Kaldırılması.....	155
3.2.11. Bilimsel Araştırma Geliştirme Yapan Kurum ve Kuruluşların Muafiyeti.....	156
3.2.12. Sanayi Bölgesi Oluşturan Kamu Kurumları ve Meslek Kuruluşları Muafiyeti.....	157
3.2.13. Kooperatif Muafiyeti.....	157
3.2.13.1. Kooperatif Muafliğından Yararlanma Şartları.....	158

3.2.13.1.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması.....	158
3.2.13.1.2. İdare Meclisi Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi.....	159
3.2.13.1.3. Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması.....	161
3.2.13.1.4. Tasfiye Artığından Ortaklara Pay Verilmemesi.....	163
3.2.13.5. Münhasıran Ortaklar İle İş Görülmesi.....	164
3.2.13.1.5.1. “Münhasıran Ortaklarla İş Görme” Şartına İlişkin Özellik Gösteren Durumlar.....	166
3.2.13.1.5.1.1. Mevduat Faizleri.....	166
3.2.13.1.5.1.2. Yapı Kooperatiflerinde Arsanın Bir Kısmının Üçüncü Kişilere Satılması.....	167
3.2.13.1.5.1.3. Kira Gelirleri.....	168
3.2.13.1.5.1.4. Kat Karşılığı İnşaat.....	169
3.2.13.1.5.1.5. KVK’nun Geçici 28’inci Madde Hükmü Açısından Durum.....	170
3.2.13.1.5.1.6. Çaresizlik İşlemleri.....	171
3.2.13.1.6. Üst Kuruluşlara Girilmesi.....	172
3.2.13.1.7. Muafiyet Koşullarının Ana Sözleşmede Yer Almasının Yanında Bu Koşullara Fiilen Uyulması.....	173
3.2.13.2. Muafiyetin Kazanılması ve Kaybedilmesi.....	174
3.2.14. Özel Kanunlarla Veya Sözleşmelerle Muafiyeti Öngörülen Kurumlar.....	175
3.2.15. Trafikle İlgili Basılı Kağıt ve Plaka Satışı Yapan Kurumlar.....	176
3.2.16. Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile Bunların Fonları.....	176

3.2.17. Menkul Kıymetler Tanzim Fonu.....	177
3.2.18. Gazeteciler Cemiyeti Muafığı.....	177
3.2.19. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu Muafiyeti.....	178
3.2.20. Dar Mükelleflerde İhracatçı Muafığı.....	178
3.2.21. Kredi Teminatı Sağlayan Kurumlar Muafiyeti.....	179
3.2.22. Diğer Muafiyetler.....	179
SONUÇ	180
KAYNAKÇA	183

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (1988 - 1998).....	2
Tablo 2: Genel Bütçe Gelirden Alınan Vergilerin GSMH İçindeki Payı (%).....	3
Tablo 3: Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirlerine (Sosyal Güvenlik Primleri Dahil) Oranı (1965 - 1994).....	9
Tablo 4: Gelir Vergisinin GSYİH'ya Oranı (1965 - 1994).....	10
Tablo 5: Genel Bütçe Gelir Vergisinin GSMH İçindeki Payı (%).....	12
Tablo 6: 1996-1997-1998 Yıllarında Gelişmiş Yörelere Verilen Yatırım Teşvik Belgelerinin Sektörel Dağılımı.....	33
Tablo 7: 1996-1997-1998 Yıllarında Normal Yörelere Verilen Teşvik Belgelerinin Sektörel Dağılımı.....	33
Tablo 8: 1996-1997-1998 Yıllarında Kalkınmada Öncelikli Yörelere Verilen Teşvik Belgelerinin Sektörel Dağılımı.....	34
Tablo 9: Yatırım Teşvik Belgelerinin Sektörel Dağılımı.....	36
Tablo 10: 1996-1997-1998 Yıllarında Verilen Yatırım Teşvik Belgelerinin Mahiyetlerine Göre Dağılımı.....	37
Tablo 11: Yıllar İtibariyle Verilmiş Yatırım Teşvik Belgeleri.....	38
Tablo 12: Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirlerine (Sosyal Güvenlik Primleri Dahil) Oranı (1965 - 1994).....	100
Tablo 13: Kurumlar Vergisinin GSYİH'ya Oranı (1965 - 1994).....	101
Tablo 14: Genel Bütçe Kurumlar Vergisinin GSMH İçindeki Payı (%).....	103

KISALTMALAR

- AT** : Avrupa Topluluğu
GSMH: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK : Gelir Vergisi Kanunu
KDV : Katma Değer Vergisi
KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
Muk. : Mukteza
N.A.V. : Net Aktif Vergisi
SM : Serbest Muhasebeci
VUK : Vergi Usul Kanunu
YMM : Yeminli Mali Müşavir
YTB : Yatırım Teşvik Belgesi

GİRİŞ

Günümüzde, ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak, toplumsal ihtiyaçların miktarı ve bileşiminde ortaya çıkan değişme, modern devlet anlayışının ortaya çıkardığı görev ve fonksiyonlar, devletin yalnızca fiskal açıdan değil, aynı zamanda sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirici doğrultuda vergi uygulamasını zorunlu kılmıştır. Bir vergi sistemini oluşturan vergilerin ve bunlarla ilgili uygulamaların etkinliğine bağlı olarak ortaya çıkan sonuçların, ülkenin sosyal ve ekonomik yapısı üzerinde önemli etkileri vardır. Uygulanacak vergi politikası ile bir taraftan ekonomik, sosyal ve mali sorunlara çözüm bulunmaya çalışılırken, diğer taraftan özellikle vergide adalet ilkesinin gerekleri gözönünde bulundurularak uygulanmasına çalışılmaktadır.¹

Tüm çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi Türk Vergi Sisteminde de en önemli vergiler, gelir üzerinden alınan vergilerdir. Türk Vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisidir. Aşağıdaki tabloda gelir üzerinden alınan vergilerin dağılımını görebiliriz.

¹ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler Ve Kurumlar**, (10. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, Eylül 1998), s.103

TABLO 1
GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATININ YÜZDE
DAĞILIMI (1988 - 1998)

Yıllar	Gelirden Alınan Vergiler	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi
1988	48,6	33,7	14,9
1989	52,7	38,6	14,1
1990	51,2	41,0	10,2
1991	51,4	42,4	9,0
1992	49,5	42,4	7,1
1993	47,6	40,4	7,2
1994 (1)	42,2	34,0	8,2
1994 (2)	42,0	30,9	7,5
1995	39,9	30,4	9,5
1996	38,6	30,1	8,4
1997	40,0	31,6	8,3
1998	45,8	37,7	8,1

(1) EDV, NAV. VE EMTV. Hariç

(2) EDV, NAV. VE EMTV. Dahil

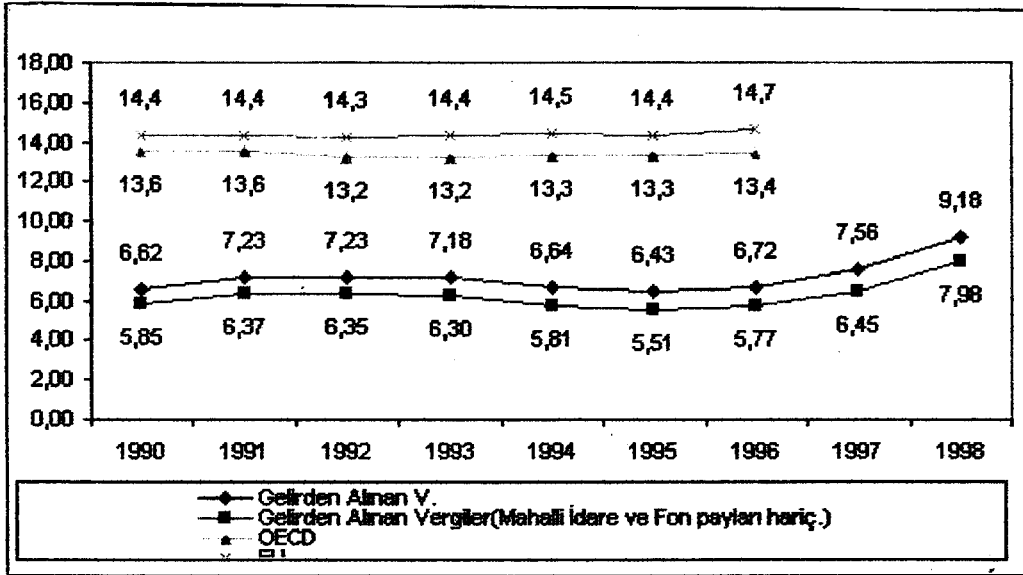
KAYNAK:<http://www.gelirler.gov.tr/gelirler.nsf> (10.05.2000)

Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin yaklaşık yarısını oluşturan Gelir ve Kurumlar Vergileri yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi yadsınamayacak kadar büyük öneme sahiptir.

Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi gelirleri içindeki payı 1988'den 1993'e kadar yükselme eğilimi gösterirken, 1993'ten günümüze düşme eğilimine girmiştir.

1988'den günümüze kadar Kurumlar Vergisinin ise Genel Bütçe Gelirleri içindeki payı gitgide düşmüştür. Bunda da, uygulanan istisna ve muafıkların payının büyük olacağı düşünülmektedir. Ayrıca yatırım indirimi ve vergi oranlarının düşmesi de Kurumlar Vergisinin payının azalmasına neden olmuştur. Tablo 2'de de gelir üzerinden alınan vergilerin GSMH içindeki payı incelenmektedir.

TABLO 2
GENEL BÜTÇE GELİRDEN ALINAN VERGİLERİN GSMH İÇİNDEKİ PAYI (%)



KAYNAK: <http://www.muhasebat.gov.tr-10.05.2000>

Tablo 2'nin incelenmesi sonucu; gelir üzerinden alınan vergilerin GSMH içindeki payı, OECD ve AT ülkelerinde çok istikrarlı bir seyir izlerken, Türkiye'de

1995'e kadar azalmış, bundan sonra artan bir seyir izleyerek 1998 yılında %9,18 ile en yüksek düzeye ulaşmıştır.

Yukarıda da belirtildiği gibi Gelir ve Kurumlar Vergisi Türk Vergi Sisteminin bel kemiğini oluşturmaktadır. Ancak tüm vergi kanunlarında olduğu gibi Gelir ve Kurumlar Vergisinde de vergi gelirlerinde azalmaya yol açan bir takım istisna ve muafiyet hükümleri vardır.

Kavram olarak vergi muafiyeti, aslında vergi yükümlüsü olması gereken bir gerçek ya da tüzel kişinin, kanunun açık hükmüne uyularak vergi dışı bırakılmasıdır. Yani muafiyet kişiler ya da mükellefler için söz konusudur. Modern gelir vergisinin öncüleri olan vergilerde kral, asilzade, din adamları gibi belirli sosyal sınıflara mensup kişilerin subjektif vergi mükellefiyetinden muaf tutulmasına karşılık, günümüzde bu tür muafiyetlere hemen hemen hiç rastlanmamaktadır. Ancak her gelir elde eden kişi gelir vergisi yükümlüsü olmamaktadır. Çünkü, bazı kişiler -gelir elde etmelerine rağmen- kendi şahısları bakımından kanunlar gereğince belirlenmiş koşullara sahipseler vergiden muaf tutulurlar.²

İstisna ise, aslında vergiye tabi olması gereken bir vergi konusunun yine kanunun açık hükmü uyarınca vergilendirilmemesidir.³ Yani istisna, vergi konularının vergi dışında bırakılmasına yöneliktir.

Yukarıdaki tanımlarda da ifade edildiği gibi istisna ve muafiyetin kanunda açık bir biçimde belirtilmesi ve orada gösterilen sınırlar dahilinde kullanılması gereklidir. Bu, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Bakanlar Kurulu ancak kanunda

² Salih Turhan, **Vergi Teorisi Ve Politikası**, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993), s.121

³ Mualla Öncel, Nami Çağan, **Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi**, (4. Baskı, Ankara : Afşaroğlu Matbaası, Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü T. İş Bankası A.Ş Vakfı, Yayın No:211, Bankacılar Serisi No:22, 1988), s.11

belirtilen bu sınırlar içinde değişiklik yapabilir. Kişi ve konular ancak kanunda belirtilen sınırlar içinde vergi dışında kalırlar. Onun dışında vergiye tabi olacaklardır.⁴

İstisna ve muafiyet tanımlarının her ikisinde de dikkati çeken bazı özellikler vardır. Bunlar;

- i- Vergi kapsamına alınmış, vergilendirilmesi gerekli kişi ya da kişi gruplarının veya vergi konularının bulunması,
- ii- Söz konusu kişi ve konuların yasalar ile vergi dışı bırakılması, şeklinde gruplandırılabilir. Vergi konusu olmayan, kendisiyle ilgili olarak vergiyi doğuran olay gerçekleşmeyecek unsurlar bakımından vergi istisnası ya da sahiplerine yönelik olarak muafiyetten söz edilemez. Başka bir deyişle, vergi kapsamına alınmış, vergilendirilmesi gerekli kişi ya da konuların, konulan hükümler aracılığıyla vergi dışına çıkartılması yoluna gidildiği takdirde muafiyet ya da istisnadan söz edilebilir.⁵

Kanun koyucu muafiyet, istisna ve indirimler koyarak vergi gelirlerinde bir azalmaya yol açtığı gibi, vergide genellik ve yatay eşitlik ilkelerinin zedelenmesine de yol açmaktadır. Buna karşın kanun koyucuyu bu yola iten bazı nedenler vardır. Bunlar ;

- i- Vergi Adaletini Sağlamak: Bazı yükümlülerin ve matrahların özel durumunu genel hükümlere dayanarak dikkate almak mümkün değilse, o zaman özel indirimler şeklinde istisnalar koyma veya bazı kimselere muafıklar tanımak yoluna gidilir.⁶
- ii- İktisadi Teşvikler: Ülkenin bazı yörelerinde gelişmeyi hızlandırmak ya da bazı faaliyet kollarını geliştirmek amacıyla birtakım muafıklar getirilebilir. Bu muafıklar genel olarak özendirme amacı güder.

⁴ Sadık Kırbas, a.g.e., s.104

⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, (6. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Kasım 1997), s.132-133

⁶ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, (Araştırma-Eğitim,Ekin Yayınları,Ekim 1982), s.22

iii- Vergi İdaresi Bakımından Kolaylık: Vergiyi toplamak amacıyla katlanılan maliyetlerin, sağlanan gelirden fazla olduğu durumlarda, o konudan ya da kişilerden vergi alınmasından belli ölçülere bağlanmak suretiyle vazgeçilebilmektedir.⁷

iv- Siyasi Nedenler: Muaflık ve istisna, aynı durumda olan bütün yükümlülere değil, sadece bunların bir kısmına tanınır. Asıl sebep muaflık ya da istisnadan yararlanan kişilerin ve grupların bir baskı grubu olarak çıkarlarını yasama organında daha iyi savunmaları (yani öznel) olduğu halde, genellikle gerekçe olarak yukarıdaki nesnel sebepler gösterilir. Vergi istisna ve muaflıklarının maliyeti devlet harcamaları yoluyla yapılan teşviklerin maliyetleri kadar açık bir şekilde hissedilmediği için, baskı grupları parlamenter rejimde bu yoldan çıkar sağlamakta daha başarılı olurlar. Ayrıca vergi muaflık ve istisnalarından yararlananlar sayıca az ve çıkarları büyük, kaybedenler ise sayıca çok fakat tek tek çıkarları hissedilmeyecek kadar küçük olduğu için birinciler baskı grubu olarak örgütlenme maliyetlerini daha büyük bir kolaylıkla karşılarlar.⁸

İstisna ve muafiyetler tam, kısmi; sürekli, geçici; koşullu, koşulsuz olabilir:

İstisna veya muafiyet tüm vergi borcunun doğmamasına neden oluyorsa tam, bir kısmının doğmasını ortadan kaldırıyorsa kısmidir.⁹ Örneğin hizmetçilerin ücretleri G.V.K. m.23/6²ya göre vergiden müstesna tutulmuştur. Bu, tam bir istisna hükmüdür. Çünkü bu ücretin tutarı ne olursa olsun vergiden müstesnadır. Buna karşı G.V.K. m.21'de 'Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 630 milyon lirası gelir vergisinden müstesnadır.' hükmü vardır ve bu da kısmi bir istisna hükmüdür.

⁷ Şükrü Kızılot, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, (Cilt:1, Ankara :Yaklaşım Yayınları, 1997), s.127

⁸ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, (Araştırma- Eğitim Ekin Yayınları, Ekim 1982), s.25

⁹ Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi -Genel Vergi Kuramı**, cilt II, (Tıpkı 2. Bası, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989), s.17

Yukarıda yer verilen istisnalar aynı zamanda sürekli istisnalardır. Yani belli bir zaman sınırı konmadan, sürekli olarak vergi dışı bırakılmışlardır. İstisna ve muafiyet hükmünün geçici olması ise belirli bir zaman ile sınırlandırılmasıyla olur.

Muafiyet ve istisnalar koşullu ya da koşulsuz da olabilmektedir. Kurumlar Vergisinde kooperatifler koşullu olarak vergiden muaftır. Gelir Vergisinde çırakların gelirleri vergiden koşulsuz olarak müstesnadır. Yine gelir vergisinde dar mükellefiyete tabi olanların hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar Türkiye’de başkaca bir işyeri ya da daimi temsilcileri bulunmamak koşuluyla vergiden müstesnadır.

Bu çalışmada Türk Vergi Sisteminin temelini oluşturan Gelir üzerinden alınan vergilerde yer alan istisna ve muafiyet hükümleri gözden geçirilecektir. Çalışmamızın ilk bölümünde Gelir Vergisindeki istisna ve muafiyet hükümlerine yer verilirken, ikinci bölümünde de Kurumlar Vergisindeki istisna ve muafıklara değinilecektir. Vergi gelirlerinde azalmaya neden olan bu hükümlerin hangi amaçla getirildikleri ile gereklilikleri tartışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNDE İSTİSNA VE MUAFLIKLAR

1. Gelir Vergisinin Tarihçesi

Dünyada bugünküne benzer biçimiyle, ilk kez İngiltere’de 18’inci yüzyılın sonlarına doğru uygulanmaya başlanan, 19’uncu yüzyıldan itibaren de diğer ülkelere yayılan gelir vergisi, çağdaş toplumların hemen hepsinde, gerek sağladığı hasılat, gerekse kendisine yüklenen görevlerin genişliğiyle vergi sistemlerinin temel taşı olmuştur.¹⁰

Ülkemizde daha önce uygulanan Kazanç Vergisinin kaldırılmasıyla Alman Gelir Vergisi Kanunu esas alınarak kabul edilen Gelir Vergisi, 1949 yılında çıkartılan ve 1950 yılı başında yürürlüğe giren 5421 sayılı Kanunla sistemimize girmiştir. Daha sonra 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Kanunla yeniden yapılandırılmış 1980 yılında bir takım önemli düzenlemelere gidilmiştir. 1993 yılı sonu ve 1994 yılı başında 3946 ve 4108 sayılı Kanunlarla yeniden ele alınarak değişiklikler yapılmıştır. 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla “vergi reformu” diye de adlandırılan değişikliklerden sonra 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanunla son şeklini almıştır.

2. Gelir Vergisi Hakkında Genel Bilgiler

Gelir Vergisi, modern vergi sistemlerinde gözönüne alınan vergi ödeme gücü, vergide şahsiyet ve vergi önünde eşitlik ilkelerini en iyi şekilde gerçekleştirebilecek niteliktedir. Bu anlamda gelirlerin vergiye tabi tutulmasında mükelleflerin aile durumu, iş gelirinun sermaye gelirine nazaran daha az vergilendirilmesi (özel indirim), çeşitli

¹⁰ Özhan Uluatam, *Vergi Hukuku-Genel Esasları ve Vergiler*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Ekim 1995), s. 266

gelirlerin safi tutarı üzerinden artan oranların uygulanması¹¹, bazı muafiyet ve istisnaların konulması yoluyla mükelleflerin vergi yükünü farklılaştıran bir sonuç elde edilebilmektedir.¹²

Gelir Vergisinin konusunu, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı oluşturur. Gelire giren kazanç ve iratlar da kanunda; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olarak belirtilmiştir. Tablo 3'te Gelir Vergisinin toplam vergi gelirlerine oranı incelenecektir.

TABLO 3
GELİR VERGİSİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİNE (SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ DAHİL) ORANI (1965 - 1994)

Yıllar	Oranlar
1965	24,8
1970	27,0
1975	32,9
1980	43,5
1985	27,5
1990	26,8
1991	28,7
1992	27,9
1993	27,1
1994	23,9

KAYNAK: <http://www.gelirler.gov.tr/gelirler.nsf/06.04.2000>

¹¹ Gelir Vergisi Kanununun artan oranlı bir tarifeye sahip olmasının yanı sıra bunun uygulanmadığı durumların da mevcut olduğunu belirtmek gerekir. Buna da, belli bir orandan sonra tek orana geçilmesi ve vergilendirmede sadece stopajın kullanıldığı durumlar örnek gösterilebilir.

¹² Akif Erginay, **Vergi Hukuku: İlkeler- Vergi Tekniği- Türk Vergi Sistemi**, (16. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1998), s. 149

Tablo 3'ün incelenmesi sonucu, Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri içindeki payının 1965'den 1980'e kadar yıllar itibariyle artış gösterdiği gözlenmiştir. 1980'de bu oran %43,5 olarak toplam vergi gelirlerinin neredeyse yarısını Gelir Vergisinin oluşturduğunu göstermiştir. 1980'den sonra Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri içindeki payı yıllar itibariyle düşme eğilimine girmiş ve nihayet 1994'te %23,9 ile en düşük düzeye gelmiştir. Bunda da 1993'te yaşanan ekonomik krizin etkileri büyük rol oynamıştır. Aşağıda Tablo 4'te Gelir Vergisinin GSYİH'ya oranı incelenecektir.

TABLO 4
GELİR VERGİSİNİN GSYİH'YA ORANI (1965 - 1994)

Ülkeler	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1992	1993	1994
Kanada	5,9	10,1	10,6	10,8	11,6	14,9	15,0	14,3	13,6	13,4
Meksika										
A.B.D.	7,7	10,0	9,3	10,5	9,9	10,1	9,8	9,6	9,8	9,8
Avustralya	8,0	9,0	12,0	12,5	13,6	13,2	12,1	11,8	11,8	12,0
Japonya	4,0	4,2	5,0	6,2	6,8	8,4	8,3	7,4	7,5	6,4
Yeni Zelanda	9,7	11,7	16,9	20,3	19,9	17,4	16,3	16,2	16,0	16,6
Avusturya	6,9	7,4	8,4	9,5	9,9	8,7	9,1	9,3	9,4	8,4
Belçika	6,4	8,7	13,3	15,6	16,7	14,3	13,9	14,0	13,7	14,5
Çekoslovakya									4,3	5,3
Danimarka	12,4	19,6	23,1	23,5	27,6	25,6	26,1	26,4	26,4	27,7
Finlandiya	10,1	12,8	16,7	14,3	17,0	17,5	17,4	18,3	16,2	17,5
Fransa	3,7	4,2	4,5	5,4	5,7	5,2	5,9	6,0	6,1	6,2
Almanya	8,2	8,8	10,8	11,3	10,9	10,1	10,4	10,9	10,6	10,4
Yunanistan	1,5	2,5	2,3	4,4	4,9	5,2	4,8	4,1	3,8	4,5
Macaristan							6,6	6,7	7,1	6,5
İzlanda	5,1	5,4	6,0	6,7	5,6	8,3	8,3	8,5	9,3	9,5

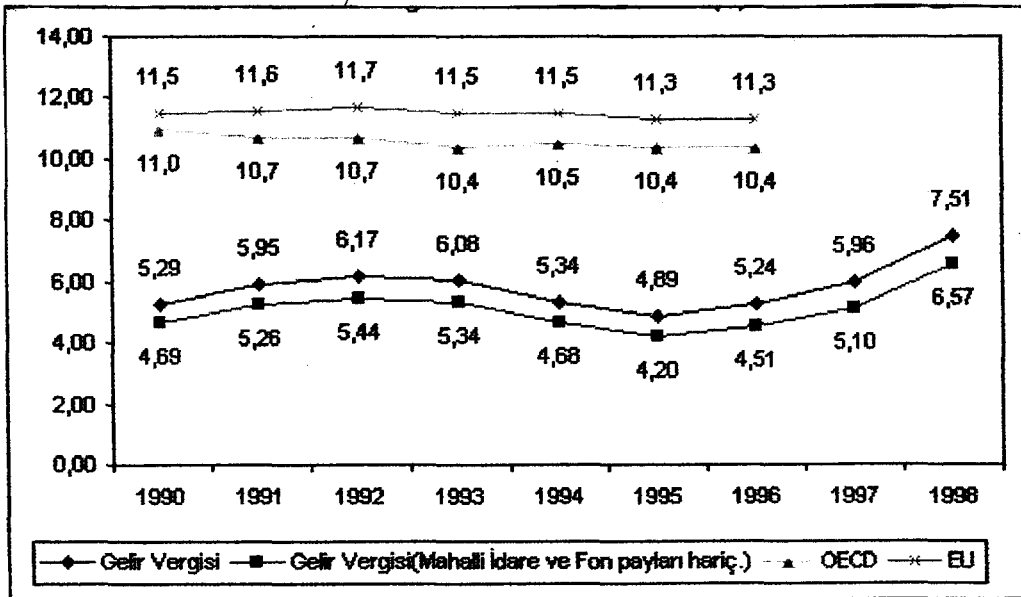
İrlanda	4,3	5,7	7,9	10,8	11,4	11,2	11,6	11,6	11,7	11,8
İtalya	2,8	2,8	4,0	7,0	9,2	10,3	10,5	11,3	11,9	10,6
Lüksemburg	7,6	7,4	11,9	12,6	12,0	10,3	9,5	9,2	9,2	9,7
Hollanda	9,1	9,9	11,6	11,8	8,6	11,0	12,3	11,6	12,1	9,3
Norveç	13,2	13,8	14,1	13,2	10,6	11,0	10,9	10,4	10,2	10,8
Polonya							1,0	7,7	9,2	9,8
Portekiz						4,9	5,6	6,8	6,3	6,2
İspanya	2,1	1,9	2,8	4,9	5,7	7,5	8,1	8,4	8,4	8,1
İsveç	17,1	19,8	20,0	20,0	19,4	21,4	18,0	18,0	18,3	18,7
İsviçre	6,5	7,9	10,7	11,0	11,2	10,8	10,7	11,1	10,9	11,5
Türkiye	2,6	3,4	5,3	7,8	4,3	5,4	6,0	6,2	6,1	5,3
İngiltere	9,1	11,6	13,5	10,5	10,3	10,4	10,3	9,9	9,3	9,4
AĞIRLIKSIZ										
ORTALAMA										
Toplam OECD	7,1	8,6	10,5	11,3	11,3	11,4	10,7	11,0	10,7	10,7
Amerika OECD	6,8	10,1	9,9	10,6	10,7	12,5	12,4	12,0	11,7	11,6
Pasifik OECD	7,2	8,3	11,3	13,0	13,4	13,0	12,2	11,8	11,8	11,6
Avrupa OECD	7,1	8,5	10,4	11,1	11,0	11,0	10,3	10,8	10,5	10,5
EU 15	7,2	8,8	10,8	11,6	11,9	11,6	11,6	11,7	11,6	11,5

KAYNAK: <http://www.gelirler.gov.tr/gelirler.nfs/> 06.04.2000

OECD ülkeleriyle Türkiye'yi Tablo 4'teki oranlar dahilinde karşılaştırdığımızda, Türkiye'nin sahip olduğu oranların toplam OECD ülkelerinin oranlarının yarısı düzeyinde olduğunu görmekteyiz. OECD ülkelerinden Danimarka, İsveç, Finlandiya, Y. Zelanda gibi ülkelerde Gelir Vergisinin GSMH'ya oranı toplam OECD ortalamasının ve Türkiye'nin oranlarından çok yüksek seyretmiş; buna karşılık Yunanistan'ın ise Türkiye'den daha düşük bir orana sahip olduğu gözlemlenmiştir. Yalnız burada gözönünde tutulması gereken bir husus Sosyal Güvenlik Primlerinin bazı OECD ülkelerinde payının büyük olmasıdır.

1980 yılında Gelir Vergisinin GSYİH'ya oranı 7,8 düzeyine ulaşmış ve bunun da en yüksek oran olduğu görülmüştür. 1980 yılında Gelir Vergisinde değişiklikler yapılmıştır. Gelir Vergisi tarifesinde yapılan değişiklikle Gelir Vergisi oranlarının artması GSYİH içindeki payının da yükselmesine neden olmuş ve bu oran maksimuma ulaşmıştır. Tablo 5'te Genel Bütçe gelir Vergisinin GSMH içindeki payı incelenecektir.

TABLO 5
GENEL BÜTÇE GELİR VERGİSİNİN GSMH İÇİNDEKİ PAYI (%)



KAYNAK: <http://www.muhasabat.gov.tr-05.04.2000>

Gelir Vergisinin GSMH içindeki payı 1998 yılında %7,51 ile en yüksek düzeydedir. 1990'da Türkiye'de bu oran %5,29 iken, OECD ülkelerinde %11,0, AT ülkelerinde ise %11,5'dir. 1994 yılında da Türkiye'de %5,34 iken, OECD ülkelerinde %10,5, AT ülkelerinde ise %11,5'tir. Yani, yıllar itibariyle Gelir Vergisinin GSMH içindeki payına bakıldığında OECD ülkelerinde bunun Türkiye'nin yaklaşık iki katı kadar olduğu görülmektedir. AT ülkelerinde ise OECD'den de fazladır.

3. İstisna ve Muaflıklar

Gelir Vergisi Kanununda ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlı bir takım istisna ve muafiyet hükümleri vardır. Vergi gelirlerinde azalmaya neden olan bu hükümler Gelir Vergisinin 7 gelir unsurundan 6'sı için ayrı ayrı ele alınacaktır. Bunlar; ticari kazançlarda, zirai kazançlarda, serbest meslek kazançlarında, ücretlerde, gayrimenkul sermaye iratlarında ve menkul sermaye iratlarında istisna ve muaflıklar başlıkları altında incelenecektir.

3.1.Ticari Kazançlarda İstisna ve Muaflıklar

GVK'nda sayılan ilk gelir unsuru olan Ticari Kazançlar için bir takım istisna ve muafiyet hükümlerine yer verilmiştir. Bunlar da aşağıda Ticari Kazançlarda İstisna ve Muaflıklar olarak iki başlık altında incelenecektir.

3.1.1. Ticari Kazançlarda İstisnalar

Ticari Kazançlarda istisnaları yatırım indirimi, sergi ve panayır kazançları istisnası, PTT acentaları istisnası ve ihracat istisnası olarak belirleyebiliriz. Şimdi sırasıyla bunları inceleyelim.

3.1.1.1.Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi Gelir Vergisi Kanununun Ek1- Ek6'ncı maddelerinde düzenlenen, yatırımların teşvik edilmesi amacına hizmet eden bir vergi avantajıdır. Yatırım indirimi, adından da anlaşılacağı üzere bir indirim mekanizmasıdır. Gelir Vergisi Kanununun “Muaflıklar ve İstisnalar” Başlıklı ikinci kısmında da yatırım indirimine yer verilmemiş ve istisna çerçevesinde değerlendirilmesi böylece engellenmiştir.

3.1.1.1.1.Yatırım İndirimi Müessesesinin Tanımı Ve Amacı

Vergi mevzuatına ilk defa 19.12.1963 tarih ve 202 sayılı kanunla giren “Yatırım İndirimi” asıl olarak vergisel bir teşvik müessesesidir. Amacı, kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken tespit edilen konularda, özel sektör tarafından yapılacak yatırımları özendirmek ve bu yolla kalkınmanın hızlandırılmasına katkıda bulunmaktır. Bu teşvik müessesesinin işleyiş esası ile, ilgili dönemde gerçekleştirilecek yatırım harcamalarının, belirli bir yüzdesine tekabül eden kazancı o dönemin gelir veya kurumlar vergisinden istisna etmektir. Bu yolla yatırımcıdan alınacak vergiden vazgeçilmek suretiyle yatırımcıya finansman imkanı sağlanmış olmakta ve yatırım maliyetleri düşürülmektedir ki bu, verilen sübvansiyonla aynı niteliktedir. Bu durumda yatırım indiriminin, hem vergi istisna fonksiyonu hem de yatırım teşvik fonksiyonu söz konusudur. Bununla birlikte yatırım indirimi deyimi, oluşan gelirin tüketim olarak değil de, belirli bir kısmı veya tamamı yatırım için harcanırsa, bu tutarın belirli bir diliminin asıl gelirden indirilmesi sonucu elde edilen daha az düzeydeki bir gelirin vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Sonuçta bu indirimden dolayı vergiye konu olan gelir tutarı azalmakta, dolayısıyla da yatırımcının vergi yükü hafiflemektedir. Bu uygulama, gelirin tüketime yönelmesini önleyici bir önlem olarak da düşünülmektedir.

G.V.K.'nın Ek 1'inci maddesine göre; "Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil), yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımları kapsamında yaptıkları ve müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamaları bu bölümde yazılı şartlar dahilinde ilgili kazançlarından indirilir.

Yatırım Teşvik Belgesi aranmaksızın yapılan yatırımlarda yatırım indirimi, harcamanın yapıldığı yıl kazancından başlayarak uygulanır."

Bu madde hükmünde yer alan " ilgili kazanç " ibaresini açıklamak yerinde olacaktır. Ticari alanda yapılan yatırıma ait indirim sadece ticari kazanç (Yatırım indiriminden yararlanan mükellefin farklı faaliyetlerden elde ettiği kazançlar da dahil olmak üzere elde ettiği tüm ticari kazanç); zirai alanda yapılan yatırıma ait indirim ise sadece zirai kazançta uygulanabilecektir.

Nitekim Danıştayın verdiği bir karar da bu doğrultudadır. Ferdi teşebbüs halinde gerçekleştirilen yatırımdan dolayı hak edilen yatırım indirimi kollektif şirketten elde edilen ticari kazançtan indirilebilecektir. Çünkü Ek 1. Madde ile; ticari, sınai ve zirai yatırım yapmış olan bir gelir vergisi yükümlüsü bu yatırım tutarının belirli bir kısmını gerek yatırım yapmış olduğu işletmeden, gerekse ticari işlerinden elde etmiş olduğu ticari kazançlarından düşebileceği açıklanmak suretiyle gelir unsuru değişmedikçe, yani aynı tür faaliyetten doğan bütün kazançlara yatırım indirimi istisnası uygulanabileceği prensibi kanun koyucu tarafından benimsenmiştir. Bu durum karşısında, davacının ferdi teşebbüs halinde gerçekleştirdiği yatırım nedeniyle hak ettiği yatırım indirimini, ortağı bulunduğu kollektif şirketten elde ettiği ticari kazancından indirmesinde kanuna aykırılık bulunmamaktadır.¹³

¹³ D. 3. D. K. 14.03.1989 tarih ve 1988/1364 E., 1989/716 K.

4369 sayılı yasayla getirilen değişiklikten önce; yatırım indirimi, harcamaların yapıldığı yıl kazancına uygulanmakta bu da oldukça yüksek enflasyon yaşadığımız ülkemizde yatırım indiriminden beklenen teşvik özelliğini ortadan kaldıran önemli bir unsur olmaktaydı. Görüldüğü gibi, Ek 1'inci maddede yapılan değişiklikle mükelleflerin yapmayı öngördükleri bir sonraki yıl yatırım harcama tutarı esas alınarak hesaplanacak yatırım indirimi tutarının cari yıl kazancından indirilmesi mümkün kılınmıştır. Yatırıma başlanılan yıl içerisinde ise gerek cari yılın gerekse bir sonraki yılın öngörülen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanacak olan yatırım indirimi tutarları indirim konusu yapılabilecektir. Öngörülen yatırım harcamaları üzerinden uygulanacak yatırım indirimi sadece yatırım teşvik belgeli yatırımlarda söz konusu olacaktır. Yatırım teşvik belgesi aranmaksızın yapılan yatırımlarda bir sonraki yıl harcamaları üzerinden hesaplanacak tutarlar üzerinden indirim imkan verilmemektedir. Bu durumda olan mükellefler eskiden olduğu gibi cari yılda yapılan harcamalar üzerinden yatırım indirimi hesaplayacaklardır.¹⁴

3.1.1.1.2. Yatırım İndiriminden Yararlanma Şartları

G.V.K.'nun Ek 2'nci maddesine göre yatırım indiriminden yararlanma şartları şu şekilde sıralanabilir:

1. İndirimin uygulanacağı ticari ve zirai kazanç bilanço esasına göre tespit edilmiş olmalıdır.

Bu hüküm uyarınca, bilanço esasında vergiye tabi olanlar yatırım indiriminden yararlanırken, işletme hesabı esasına göre defter tutanlar yatırım indiriminden yararlanamayacaklardır. Çünkü işletme hesabı esasına göre vergiye tabi olanların tuttuğu işletme hesabı defteri yatırım indirimi ile ilgili hesapların takibine müsait

¹⁴ Fatih Acar, "4369 Sayılı Yasa ile Yatırım Teşvik Belgeli Yatırımlara Uygulanacak Teşvik Unsurlarının Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, (Sayı:125, Şubat 1999), s.34

değildir. Uygulamadaki bu güçlük nedeniyle de yatırım indiriminden yararlanmaları mümkün olmamaktadır.

2. Yatırımlar, kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken seçilen sektörler veya konularda yapılmalıdır.

Bu sektör ve konular her yıl yayımlanan “ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar “ ile duyurulmaktadır.

Bu konuda Danıştay, kalkınma planında öngörülen, fakat yıllık programlarda yer verilmeyen yatırımların, yatırım indiriminden yararlandırılmayacağı hükmüne varmıştır.¹⁵

3. Yapılan yatırım, ticari ve sınai yatırımlar için en az 76 milyar lira, zirai yatırımlar için 15 milyar lira olmalıdır.¹⁶ Kalkınmada öncelikli yörelerde bu tutarların yarısı dikkate alınır.

4. Yatırıma başlamadan önce Hazine Müsteşarlığına başvurularak gerekli bilgi ve belgelerin tevdi edilmiş ve yukarıdaki şartların mevcudiyeti tasdik edilerek, Yatırım Teşvik Belgesi verilmiş olmalıdır. Şu kadar ki, Yatırım Teşvik Belgesi aranmaksızın yatırım indirimi uygulanacak yatırım türü veya miktarlarının (bu fıkranın 3 numaralı bendinde yer alan miktarları aşmamak ve bu miktarların yarısından aşağı olmamak üzere) yöreler veya sektörler itibariyle ayrı ayrı belirlemeye ve bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespitte Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı müştereken yetkilidir.

¹⁵ 17.06.1970 tarih ve 969/4352, 970/3585

¹⁶ Bu rakamlar 1.1.2000 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 228 No.lu Genel Tebliğ ile belirlenmiştir. 1.1.2000 tarihinden önceki uygulamalarda ise ticari ve sınai yatırımlar için en az 50 milyar lira, zirai yatırımlar için 10 milyar lira olarak belirlenmiştir.

Araştırma, plan ve proje masrafları ile arazi temini için yapılan giderler hariç olmak üzere, yatırımlarla ilgili her türlü harcamalar yatırıma başlandığını gösterir.

Burada belirtmek gerekir ki; yatırım teşvik belgesi alınmasındaki güçlük nedeni ve küçük yatırımcıları yatırım yapmaya teşvik amacıyla mükelleflere “ teşvik belgesi aranmaksızın ” yatırım indirimi istisnasından yararlanma imkanı getirilmiştir. Yatırım Teşvik Belgesi aranmaksızın yatırım indirimi istisnasından yararlandırılarak yatırım türü ve miktarını yöreler veya sektörler itibariyle ayrı ayrı belirlemeye ve konuya ilişkin usul ve esasları tespiti Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı müştereken yetkili kılınmıştır. Bakanlık ve Müsteşarlığın müştereken belirleyeceği yöre ve sektörlerde yatırım yapan küçük ve orta ölçekli sanayi işletmeleri kolaylıkla yatırım indirimi istisnasından yararlanabileceklerdir. Bu düzenlemenin amacı; küçük ve orta ölçekli işletmelerin yatırım yapmak suretiyle gelişmesi, büyümesi ve rekabet gücüne kavuşmasının sağlanmasıdır. Getirilen hüküm bu doğrultuda atılmış olumlu adımlardan biridir.¹⁷

Ancak Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığının yatırım teşvik belgelerini verirken ekonomi açısından en rasyonel tespitleri yaparak bu doğrultuda hareket etmesi gerekmektedir. Hangi sektörlere teşvik verilmesi gerektiğinin çok iyi saptanması lazımdır. Çünkü bu konuda verilen yanlış kararlar ülke ekonomisi açısından olumsuz sonuçlar doğuracaktır. Örneğin, Türkiye'nin ihracatta önemli yeri olan tekstil sektörüne baktığımızda arz (üretim) fazlası ile karşı karşıya kalındığını görmekteyiz. “ 1995 - 1996 - 1997 yıllarında tekstil sektörüne aşırı derecede teşvik verilmiş ve bunlardan bir kısmı realize olmuştur. Teşvikli diğer yatırımların da faaliyete geçmesi ile birlikte tekstil sektörünün kapasitesi korkunç boyutlara ulaşacaktır. Şu anda iplik üretim kapasitesi, pamuk üretiminin 1,5 katından fazladır. Türkiye genelinde tekstil sektörü

¹⁷ Zeki Doğan, Abitter Özulucan, “Vergisel Bir Teşvik Aracı Olarak Yatırım İndirimi Müessesesi, Endeksleme Uygulaması, Muhasebeleştirilmesi ve 4369 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler”, *Mükellefin Dergisi*, (Sayı: 74, Şubat 1999), s. 91

pamuk işleme kapasitesi 1.300.000 tona ulaşmışken, ülkemizde üretilen pamuk miktarı 750.000 ton / yıldır.¹⁸

İşte bu tür sorunlarla karşılaşmamak için Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığının daha titiz çalışmalar sonucu teşvik verilecek sektörleri belirlemeleri ve bu sektörlerde ürün kalite şartı ile uluslararası rekabet gücünün artırılması yönünde önlemler getirilmesi ülke açısından önem taşımaktadır.

5. Yatırım, tasdik edilmiş bulunan şartlar ve süreler dahilinde yapılmış olmalıdır.

Yatırım indirimi yatırımların teşvik edilmesi, istihdamın artırılması amacıyla mükelleflere sağlanmış bir vergi avantajıdır. Bu amacın gerçekleşmesi için ilk şart da teşvik belgesine bağlanmış yatırımların süresinde bitirilmesidir. Ancak kanun koyucu yatırımın zamanında bitirilmemesinin haklı sebepleri olabileceğini öngörerek süre uzatımının yapılabilmesine olanak tanımıştır.

Kanun koyucu tasdik edilen şartlarda meydana gelecek değişikliklerin ve sürelerde doğabilecek gecikmelerin vukuundan itibaren üç ay içinde Hazine Müsteşarlığına bildirilmesi ve onayının alınması şartını getirmiştir.

Müracaatın zamanında yapılmaması veya değişikliklerin kabul edilmemesi halinde, evvelce yapılan tasdik hükümsüz addolunur ve yatırım indiriminden yararlanma hakkı ortadan kalkar.

Hazine Müsteşarlığı yukarıdaki şartlar çerçevesinde vereceği Yatırım Teşvik belgesinin bir örneğini Maliye Bakanlığına gönderir. Belgedeki vize ve iptaller de ayrıca bildirilir.

¹⁸ Fatih Kemal Ebiçlioğlu, Abdülkadir Kahraman, “Yatırım İndirimi ve Türk Sanayisinin Rekabet Gücüne Katkısı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (Sayı:209, Ocak 1999), s:20

Ancak, Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Esasları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğin süre uzatımıyla ilgili 20. maddesine göre; “ Yatırımın öngörülen sürede tamamlanamaması halinde süre bitiminden önce veya süre bitimini izleyen 6 ay içinde Müsteşarlığa veya yatırımın bulunduğu ildeki Ticaret ve Sanayi Odasına (sadece Sanayi Odası olması halinde Sanayi Odasına) yatırımın gerçekleşme durumunu belirten yatırım takip formu ve teşvik belgesi aslı ile birlikte süre uzatımı talebinde bulunulması gerekir.”

Görüldüğü gibi kanunda 3 aylık bir süreden, tebliğde ise 6 aylık süreden bahsedilmektedir. Uygulamada ise 6 aylık sürenin esas alındığını görmekteyiz. Ayrıca tebliğde, yatırım süresinin bitimini müteakip 6 ay içinde süre uzatımı talebinde bulunulmaması halinde, önemli ölçüde yatırım harcaması yapılmış bulunan teşvik belgelerine ek süre verilebileceği belirtilerek bu konuda esneklik sağlanmıştır.

3.1.1.1.3. Yatırım İndiriminden Yararlanacak Olanlar

Gelir Vergisi Kanunu Ek Madde 2’ye göre ticari ve zirai kazanç elde eden; tam ve dar mükellef gerçek kişiler, adi ortaklıklar, adi komandit şirketler ve kollektif şirketler yatırım indirimi uygulamasından yararlanabileceklerdir. Her ne kadar adi, kollektif ve adi komandit şirketler gelir vergisi uygulamasına göre mükellef olarak muhatap alınmamışlarsa da, yatırım indirimi uygulamasında bu şirketler bağımsız birim olarak dikkate alınmışlardır. Bu nedenle şirket bünyesinde yapılan yatırımlar dolayısıyla ortakların yararlanacağı indirim sadece ilgili şirketten sağlanan kazançta uygulanır. Bunun sonucu olarak da yatırım yapılan şirket bünyesinde oluşan indirimin, şirket ortağının ferdi işletmesi veya diğer şahsi ortaklıklarından elde ettiği kazançta uygulanması mümkün değildir. İndirim, münhasıran ortaklıktan elde edilen kazançta uygulanabilir. Ayrıca şirketin ortaklık yapısının değişmesi yatırım indirimi uygulamasını hiç bir şekilde etkilemez.¹⁹

¹⁹ Hüsamettin Biçer, Gürol Ürel, “Yatırım İndirimi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (Sayı:215, Temmuz 1999), s.10

Nitekim Danıştay da bir kararında şirketlerin hüviyet değiştirmiş olmasının yatırım indiriminden faydalanılmasına engel olmayacağı hükmüne varmıştır. Çünkü, Türk Ticaret Kanununun 152. maddesinde, yeni nev'e çevrilen şirketin eskisinin devamı olduğu, Gelir Vergisi Kanununun Ek 5. maddesinde; yatırım indirimine mevzu aktif değerlerin satış veya devri halinde, yatırım indirimi dolayısıyla tahakkuk ettirilmemiş olan vergilerin tahakkuk ettirilerek tahsil yoluna gidileceği, Kurumlar Vergisi Kanununun 37. maddesinin son fıkrasında; kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde şekil değiştirmelerinin özel hukuk tüzel kişiliğinin yasal işlemleri tamamlanarak şekil değiştirebileceği, yatırım indirimi istisnasından yeni şirketin eskisinin devamı olduğu ilgili mercilere kabul ettirerek yararlanabileceği sonucuna varılmıştır.²⁰

G.V.K.'nın Ek 1. Maddesine göre, yatırım indirimi uygulamasından bütün Kurumlar Vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir. Buna göre; Anonim Şirketler, Limited Şirketler, Eshamlı Komandit Şirketler, kooperatifler, iş ortaklıkları, dar mükellefiyete tabi kurumlar, İktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler yatırım indiriminden yararlanabileceklerdir.

Ancak Kurumlar Vergisinde, Gelir Vergisinde olduğu gibi kazancın mahiyetine göre indirim uygulaması yoktur. Yatırım indirimi tüm kurum kazancına uygulanır.

Kurumların yabancı ortağa ait sermaye paylarının da yatırım indiriminden yararlanması gerekir. Çünkü gerek Kanunda gerek Bakanlar Kurulunca Kanunla verilen yetkiye istinaden çıkarılan kararnamelerde, yabancı sermayenin (yabancı ortağın payının) yatırım indiriminden yararlanamayacağına dair bir hükme rastlanmadığı, aksine hükümetçe uygulanan ekonomik programda yabancı sermayenin, ülkede belli sektörlerde yatırım yapması için azami kolaylık gösterilerek çeşitli tedbirlerle teşvik olunduğu, yatırım indiriminin de teşvik tedbirlerinden birisi bulunduğu, nitekim 6224

²⁰ D.3.D. 23.9.1993 tarih ve E: 1992/2288, K: 1993/2403

sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu'nun 10. Maddesinde de, “ Yerli sermaye ve teşebbüslere tanınan bütün haklar, muafiyetler ve kolaylıklardan ayrı sahalarda çalışan yabancı sermaye ve teşebbüslerde aynı şartlar dahilinde istifade ederler. “ denilmek suretiyle teşvik tedbirlerinden (yatırım indirimi dahil) yerli ve yabancı sermayenin eşit koşullarda yararlanmaları gerektiğinin ortaya konulduğu, ayrıca, plan amaçlarına uygun olarak çalışmayı kabul eden yerli yatırımcı ile yabancı yatırımcı arasında fark gözetilmediğinin Kurumlar Vergisi Kanununda da ifade edildiği hükmüne varılmıştır.²¹

3.1.1.1.4. Yatırım İndiriminin Konusu ve Nispeti

G.V.K.'nın Ek 3'üncü maddesi uyarınca, yatırım indiriminin konusunu, kaynağı ne olursa olsun, Ek 2'nci maddede yazılı şartları haiz bulunan yatırımlarla ilgili harcamalardan; sadece işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olan bina, makine, tesisat, araç ve amortismanına tabi aktif değerlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri teşkil eder.

Yatırım indirimine konu olan iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin ise Vergi Usul Kanununun 262'nci maddesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Buna göre, maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemeler ile bunlara ilişkin harcamalar toplamıdır.

Aktif değerlerin yeni olmasından maksat, bunların yurt içinde veya dışında daha önce hiçbir şekilde kullanılmamış bulunmasıdır. Yurt dışında kullanılmış olsa dahi Hazine Müsteşarlığınca uygun görülen makine ve tesislerin ithali halinde, bu aktif kıymetler yatırım indirimi uygulaması bakımından yeni addolunur.

²¹ D. 3. D. 30.01.1990 tarih ve E: 1989/812 , K: 1990/229

Gelir Vergisi Kanunu'na ilişkin 187 sayılı Tebliğe göre; yatırım indirimine konu iktisadi kıymetin bedelinin ödenmesi ya da borçlanması, bu iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifindeki herhangi bir hesaba kaydedilmesi ve iktisadi kıymetlerin yatırımcı tarafından tasarruf edilebilir duruma gelmesi harcama yapılması olarak mütalaa edilmektedir. Söz konusu harcamaya ilişkin faizler ve kur farkları, ilgili iktisadi kıymetin sabit kıymetlere alınıp amortismanına tabi tutulmasına kadar geçen dönemde maliyet bedeline ilave edilip yatırım indirimine konu olmaktadır.²²

Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılanlar hariç personel lojmanları inşası ve tefrişi, arazi veya arsa tedariki, yedek parça temini, esas proje dışında münferit tesisat, makine, araç mubayaası için yapılan harcamalara yatırım indirimi uygulanmaz. İnşa edilmiş olarak veya inşa halinde satın alınan binaların satın alma bedeli üzerinden yatırım indirimi yapılmaz. Ayrıca 187 no.lu G.V.K. Genel Tebliğinde ilk tesis ve taazzuv giderleri ile tecrübe imalatı giderlerinin yatırım indirimi kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir.

Petrol Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalardan, ilgili bakanlığın görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca belirlenenler, yatırım indirimi uygulaması bakımından yatırım harcaması sayılır.

Yatırımın tevsii için zorunlu olarak elektrik sahası hatları için yapılan harcamalar yatırım indiriminden yararlanır. Çünkü yapılan harcamanın yatırım mevzuu fabrikanın tevsii dolayısıyla geçirilmesi zorunlu olan elektrik hatlarının geçeceği sahanın mal edinmek suretiyle tevsii gerçekleştirilmesinde idame yatırımı anlamında bir harcama olmayıp bizahiti yatırıma yönelik bir harcama olduğu hükmüne varılmıştır.²³

²² <http://www.hazine.gov.tr-07.03.2000>

²³ D. 4. D. K., E: 1979/3226, K: 1980/126

Yatırım indirimi oranını düzenleyen G.V.K.'nun Ek 3'üncü maddesi 4369 sayılı kanunla değiştirilmiştir. Buna göre;

1. Genel olarak yatırım indirimi oranı %30'dan %40'a çıkarılmıştır.
2. Bakanlar Kurulu %40 oranını kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen yatırımlarda %100'e kadar arttırmaya yetkilidir.
3. Bakanlar Kurulu ayrıca 250 Milyon ABD Dolarını aşan yatırımlarda yatırım indirimi oranını %200'e kadar arttırmaya yetkilidir.

Yürürlükte bulunan 98/10755 sayılı Yatırım Teşvik Kararında yapılan değişiklik doğrultusunda, 22.02.1999 tarih ve 99/12475 sayılı Karar ile, ülkemizde uluslararası rekabet gücü kazandıracak, yüksek teknoloji gerektiren, katma değeri yüksek, vergi gelirleri ve istihdamı artırıcı özelliklerden en az ikisini içeren 250 milyon ABD Doları karşılığı Türk Lirasını aşan sınai yatırımlarda yatırım indirimi oranı %200 olarak belirlenmiştir.

4. Organize sanayi bölgeleri ile kalkınmada öncelikli bölgelerde yatırım indirimi oranı %100 olarak belirlenmiştir. 4369 sayılı kanunla yapılan bu değişiklikler 1.1.1999 tarihinden itibaren yatırım teşvik belgesi verilen yatırımlara uygulanacaktır. Bu tarihten önceki yatırım teşvik belgelerine ise eski oranlar uygulanacaktır.

Ayrıca 1380 sayılı Su Ürünleri Kanununun 17. Maddesi uyarınca su ürünleri alanında yapılan yatırımlarda yatırım indirimi oranı % 100 olarak uygulanacaktır.

3.1.1.1.5.Yatırım İndiriminin Başlangıcı, Uygulama Süresi ve Endeksleme (Yeniden Değerleme)

Yatırım indiriminin uygulanmasına, yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihte beyanname verme süresi geçmemiş hesap döneminden itibaren başlanır ve indirimden yararlanılacak miktara ulaşıncaya kadar devam olunur.

Teşvik belgesinin beyanname verme süresi geçtikten sonra alınması halinde, yatırım indirimi uygulamasına belgenin alındığı hesap döneminden başlanılacak ve indirimden yararlanılacak miktara ulaşıncaya kadar devam edilecektir. Örneğin, Şubat 1999'da yatırım teşvik belgesi alan mükellef, 1998 yılına ilişkin beyannamesinde 1999 yılında öngördüğü yatırım harcama tutarı üzerinden hesaplayacağı yatırım indirimi tutarını, indirim konusu yapabilecektir. 1999 Haziran ayında yatırımı teşvik belgesini alan bir mükellef ise yatırıma konu olan harcamalarını 1999 yılına ilişkin beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir.²⁴

Yapılan yatırım harcamalarının ilgili yıl kazancından indirilemeyen kısmı, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak dikkate alınır. (Teşvik belgesiz yatırımlar bu maddedeki yeniden değerlendirme hükümlerinden faydalanamaz.)

4369 sayılı yasayla yapılan değişiklikten önce 3 yıllla sınırlandırılan endeksleme uygulaması yeni yasayla süresiz hale getirilerek yatırımlar özendirilmeye çalışılmıştır. Teşvik belgesiz yatırımların ise endeksleme uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

²⁴ Tacettin Usta, "4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerle Yatırım İndirimi", **Maliye Postası Dergisi**, (Sayı:436, Yıl:20, 1 Kasım 1998), s.61

Teşvik Belgeli yatırımlarda, yapılması öngörülen ve önceki hesap dönemi kazancına ilişkin olarak yatırım indirimine konu edilen yatırım harcamalarının öngörülen tutarın, %10'u geçen oranda düşük olması halinde, eksik yapılan yatırım harcaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş olan vergiler, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48'inci maddesine göre belirlenen tecil faizi ile birlikte cezasız olarak tahsil edilecektir.

Endeksleme uygulamasının amacı, işletmelerin kazançlarından indiremedikleri yatırım harcaması tutarlarını, daha sonraki yıllarda enflasyon nedeniyle uğramış oldukları kayıpları telafi ederek indirmelerini sağlamaktır. Böylece, enflasyon ortamında işletmelerin yatırım indirimi hakkından gerçekçi bir şekilde yararlanmaları temin edilmiş olmakta, sermayenin üretim dışı alanlara kayması önlenmek istenmektedir.

3.1.1.1.6.Yatırım İndirimine Konu Olan Aktif Değerlerin Satış ve Devri

3.1.1.1.6.1. Satan veya Devreden Yönünden

Yatırım indirimine konu olan aktif değerlerin satış veya devri halinde iki durum söz konusudur.

Bunlardan ilki; yatırım tamamlandıktan sonraki durum, ikincisi de yatırım tamamlanmadan bu değerlerin satılmasıdır.

- Komple tesislerde yatırım tamamlandıktan, diğerlerinde üretime ve kullanıma başladıktan sonra yatırıma konu aktif değerlerin topluca satış veya devri halinde satıcıdan, yararlandığı indirimi karşılayan vergi geri istenmez. Yani, satan veya devreden, yatırım indirimi dolayısıyla alınmayan vergilerin istenilmesi söz konusu

değildir. Çünkü yatırım indirimi mekanizması ile yatırımları teşvik etmek amaçlanmış, burada da bu amaç gerçekleştirilmiştir.

- Komple tesislerde yatırım tamamlanmadan, diğerlerinde üretim ve kullanım başlamadan yatırıma konu aktif değerlerin topluca satış veya devri halinde yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş olan vergiler tahakkuk ettirilerek tahsil olunur. Yani, satıcıdan sadece yararlanılan indirimin vergisi alınır. Ancak bu vergiye ilaveten herhangi bir ceza alınmaz.

Yatırıma konu aktif değerlerin topluca satışı veya devri dolayısıyla ilgili dönemde verilecek olan beyannamede yatırım indirimi nedeniyle o tarihte tahakkuk ettirilmeyen verginin tahakkuk ettirilmesi gerektiğinden, vergi ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilerek gecikme faizi uygulanması mümkün değildir. Gelir Vergisi Kanununun Ek 5. maddesinin (a) fıkrasının ikinci paragrafında bu zaten açıkça hükme bağlanarak, “ Komple tesislerde yatırım tamamlanmadan yatırıma mevzu aktif değerlerin topluca satışı veya devri halinde, yatırım indirimi nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş olan vergilerin tahakkuk ettirilerek tahsil olunacağı” belirtilmiştir.²⁵

Kısaca, yatırım indirimine konu iktisadi kıymetlerin YTB' ne sahip diğer bir yatırımcıya satılması durumunda satın alan yatırımcı kendi YTB üzerindeki oranlara bağlı kalmak şartıyla devir aldığı bu iktisadi kıymetler için yatırım indiriminden yararlanabilir. Ancak daha önce devreden yatırımcı tarafından yararlanılmış indirim tutarları var ise bunların mahsup edilmesi gerekmektedir.

²⁵ D. 3. D. K. 26.1.1995 tarih ve E: 1994/3929, K: 1993/2403

3.1.1.1.6.2. Satın veya Devir Alan Yönünden

Yatırım indiriminden faydalanma şartları mevcut olan yatırım indiriminden kısmen faydalanmış veya hiç faydalanmamış aktif değerleri kısmen veya tamamen satın veya devir alan kimse bu indirimden faydalanır.

Daha önce indirimden hiç faydalanılmamış olması halinde, faydalanılacak miktar, satın veya devir edene tanınan yatırım indiriminin miktarına ve satın ve devir alanın faydalanabileceği indirim oranlarına göre hesaplanır.

Söz konusu aktif değerler için daha önce yatırım indiriminden istifade edilmiş ise, satın veya devir alan, aynı değer üzerinde hesaplanacak bakiye indirim kısmından faydalanılır. Ancak bu bakiye kısım, söz konusu aktif değerler için daha önce istifade edilmiş indirimlerin satın veya devir alanın istifade edebileceği orana göre hesaplanacak indirimden tenzili suretiyle bulunacak miktarı aşamaz.

Teşvik mevzuatında yer alan 2 ve 5 yıllık sürelerle uyulmak kaydıyla yatırımın tamamlanıp, tamamlama vizesinin Hazine Müsteşarlığınca yapılmasını müteakip yatırım indirimine konu iktisadi kıymetlerin satılması durumunda satın şirket açısından herhangi bir müeyyide söz konusu değildir. Ancak, tamamlama vizesinin yapılmasından önce iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması durumunda daha önce alınmayan vergilerin cezalı olarak tahsili gerekmektedir.²⁶

3.1.1.1.6.3. Yatırım İndirimi Şartlarına Uyulmaması

Yatırım indirimine konu olan aktif değerlerin (yatırım hangi safhada olursa olsun) yatırımla amaçlananın dışında parça parça satılması veya kanunda sayılan yatırım indirimi şartlarından herhangi birine uyulmaması halinde, yatırım indirimi dolayısıyla

²⁶ <http://www.hazine.gov.tr-01.03.2000>

zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi kaybı doğmuş sayılır. Dolayısıyla vergiler cezalı olarak tahsil edilir.

3.1.1.1.7.Yatırım İndirimi Uygulamasının Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdiki

25 no.lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğine göre; Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, yatırım teşvik belgesine bağlı olan ve proje tutarları toplamı 100 milyar lirayı aşan yatırımları nedeniyle yıllık beyannamelerinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmeleri için, yatırım indirimine konu harcamalarını yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri gerekmektedir.²⁷

Yatırım indirimi tasdik raporları yatırım indirimine konu harcamaların gerçekleştirildiği dönemler için düzenlenecektir. Yararlanılacak yatırım indiriminin sadece müteakip vergilendirme döneminde yapılması öngörülen yatırım harcamasına ilişkin olması durumunda, bu döneme ilişkin olarak bir tasdik raporu düzenlenmeyecektir.

Yatırım harcamasının yapıldığı dönem için düzenlenen tasdik raporunda;

- Yatırım indiriminden yararlanabilecek harcama tutarına,
- Bir önceki yıl öngörülen yatırım harcaması üzerinden yatırım indiriminden yararlanılmış olması halinde, harcama tutarı da dikkate alınarak öngörülen yatırım indirimi uygulamasının doğruluğuna,
- Bu dönem için yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarına, ilişkin açıklamalara ayrıca yer verilecektir.

²⁷ Resmi Gazete No:23922, Resmi Gazete Tarihi:30.12.1999)

Yatırım indiriminden yararlanabilmek için yatırım indirimi uygulamalarına ilişkin olarak hazırlanan Yeminli Mali Müşavirlerce hazırlanan tasdikli raporun yıllık beyanname ile birlikte ilgili vergi dairesine verilmesi zorunludur.

3.1.1.1.8. Yatırım İndiriminde Zamanaşımı

Yatırım indirimine konu olan aktif değerlerin satışı ve devri dolayısıyla, zamanında alınamayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar

3.1.1.1.9. Finansman Fonu Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle, yapılacak yatırımların finansmanını desteklemek üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabileceği finansman fonu uygulaması, çok dar bir mükellef grubu tarafından kullanılması ve uygulamada işlerliğinin olmaması nedeniyle kaldırılmıştır. Yatırım indirimine esas tutarın tespitinde bir sonraki yıl harcamalarının da dikkate alınması yöntemi ile yatırımcılara bir finansman imkanı getirilmektedir. Bu düzenleme ile finansman fonu uygulamasının aksine, sadece belirli bir grup mükellefin değil, teşvik belgeli yatırımları yapan tüm mükelleflerin finansman imkanından yararlanması sağlanmıştır.²⁸

Daha önceleri uygulanmakta olan Finansman Fonu uygulamasını ikame etmek üzere yürürlüğe sokulan “peşin yatırım indirimi” uygulamasıdır. Buna göre, 1.1.1999 tarihinden sonra alınan YTB'leri için geçerli olmak üzere, her yıl Gelir ve Kurumlar Vergisi beyanname verme tarihine kadar alınan YTB'leri kapsamında bir sonraki beyanname döneminde yapılması planlanan yatırım harcaması tutarları, beyannamelerin

²⁸ Zeki Doğan, Abitter Özulucan, a.g.e., s.99

verildiği yıla ilişkin kurum kazancından mahsup edilerek yatırım indiriminden yararlanabilmektedir. Ancak, gerçekleşen yatırım tutarının planlanan yatırım tutarının % 90'ından az olması durumunda daha önce yatırım indirimi nedeniyle alınmayan vergilerin cezalı olarak alınması gerekmektedir. Öte yandan, 1.1.1999 tarihinden önce alınmış YTB'leri kapsamında Finansman Fonu uygulamasına ilgili mevzuatı çerçevesinde devam edilmektedir.²⁹

3.1.1.1.10.Yatırım İndiriminin Geçici Vergiden Mahsubu

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120'nci maddesinde düzenlenen geçici vergi uygulamasında, 4369 sayılı kanunun 52'nci maddesi ile yapılan düzenleme ile 1.1.1999 tarihinden itibaren bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler altışar aylık dönemler üzerinden peşin vergi ödeyeceklerdir. Altışar aylık dönemlere ait kazancın tespitinde, mükellefler yıllık beyannamede kazancın yetersiz olması nedeniyle devreden yatırım indirimi tutarını ve ilgili dönemde fiilen yatırım indirimine konu olan harcamalarından hesapladıkları yatırım indirimi tutarlarını cari yıldaki geçici verginin matrahının hesabında indirim konusu yapabileceklerdir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, Gelir Vergisi Kanununun Ek 1'inci maddesinde gelecek yıl yapılması öngörülen yatırım indirimi tutarının henüz harcama yapılmadığı için geçici verginin matrahının hesaplanmasında dikkate alınmayacağıdır.³⁰ Diğer bir deyimle, ilk defa 1999 yılından itibaren uygulanmaya başlanan peşin yatırım indiriminden kaynaklanan ve henüz fiili harcaması yapılmamış tutarların yatırım indirimi miktarlarının peşin vergi matrahından düşülmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, yatırım indiriminden önce diğer indirimlerin düşülmesi gerekmektedir.

Bir önceki yıl kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi tutarının, önceki yıllarda fiilen yapılan yatırım harcamalarından kaynaklanan kısmı için, endeksleme yapılmak suretiyle geçici vergiye esas kazançtan indirilmesi

²⁹ [http://www.hazine.gov.tr-\(01.03.2000\)](http://www.hazine.gov.tr-(01.03.2000))

³⁰ Tacettin Usta, a.g.e., s.67

mümkündür. Önceki geçici vergilendirme döneminde yapılmış olup, kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi tutarının ise sonraki geçici vergilendirme döneminde endekslenmesi söz konusu değildir. Bu şekildeki yatırım indirimi tutarı endekslenmeksizin dikkate alınacaktır.

Hesap dönemi sonunda Gelir veya Kurumlar Vergisi hesaplaması yapılırken, geçici vergi hesaplamaları ve bu hesaplamada dikkate alınan yatırım indirimi tutarları göz ardı edilecek, dönem sonu kazancına yatırım indirimi uygulanacaktır. Doğal olarak yıl içinde ödenen geçici vergiler bu şekilde hesaplanan Kurumlar Vergisinden mahsup edilecek ve kalan tutar normal olarak üç taksitte ödenecektir. Bu şekilde Kurumlar Vergisi beyannamesinde dikkate alınan yatırım indirimi tutarına yönelik stopaj ise Mayıs ayında verilecek muhtasar beyannameyle beyan edilecektir.³¹

3.1.1.1.11. Teşvik Belgesinin Revizesi

Teşvik belgesinin sabit yatırım tutarında %100'ün üzerinde meydana gelecek artış ya da %50'nin üzerindeki azalışlarda yatırımcılar, Müsteşarlığa müracaat ederek teşvik belgesinin revizesini talep edebilirler. Ancak, yatırım indirimi ve/veya kredi kullanımı açısından yatırımcıların talep etmeleri halinde %100 ya da %50 oranlarına bağlı kalınmaksızın teşvik belgesi revize edilebilir.³²

³¹ Hüsamettin Biçer, Gürol Ürel, a.g.e., s.32

³² Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Esasları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, (Tebliğ No:98/1, Madde:9, 6.5.1998 tarih ve R.G.No:23334)

3.1.1.1.12.İstatistiksel Verilerle Türkiye’de Yatırım İndirimi

TABLO 6

1996-1997-1998 YILLARINDA GELİŞMİŞ YÖRELERE VERİLEN YATIRIM TEŞVİK BELGELERİNİN SEKTÖREL DAĞILIMI

SEKTÖR	Belge Sayısı (Adet)			Sabit yatırım tutarı (milyar TL)		
	1996	1997	1998	1996	1997	1998
Tarım	25	26	18	4,424	8,105	9,366
Madencilik	16	15	15	3,387	6,939	11,511
İmalat	1,482	1,386	967	741,200	982,544	675,817
Enerji	10	31	21	33,896	142,666	65,414
Hizmetler	649	658	670	554,236	542,793	1,000,009
Toplam	2,182	2,116	1,691	1,337,143	1,683,047	1,762,117

KAYNAK: <http://www.treasury.gov.tr> (02.03.2000)

TABLO 7

1996-1997-1998 YILLARINDA NORMAL YÖRELERE VERİLEN TEŞVİK BELGELERİNİN SEKTÖREL DAĞILIMI

SEKTÖR	Belge Sayısı (Adet)			Sabit yatırım tutarı (milyar TL)		
	1996	1997	1998	1996	1997	1998
Tarım	63	61	66	22,191	10,022	42,380
Madencilik	85	87	66	16,344	36,468	47,752

İmalat	1,412	1,354	968	774,827	863,821	845,731
Enerji	19	39	23	15,539	51,958	73,034
Hizmetler	667	720	475	193,603	432,743	420,778
Toplam	2,246	2,261	1,598	1,022,504	1,395,012	1,429,675

KAYNAK: <http://www.treasury.gov.tr> (02.03.2000)

TABLO 8

**1996-1997-1998 YILLARINDA KALKINMADA ÖNCELİKLİ
YÖRELERE VERİLEN TEŞVİK BELGELERİNİN SEKTÖREL DAĞILIMI**

SEKTÖR	Belge Sayısı (Adet)			Sabit yatırım tutarı (milyar TL)		
	1996	1997	1998	1996	1997	1998
Tarım	10	20	61	9,536	9,109	33,554
Madencilik	30	38	54	6,616	13,381	29,132
İmalat	409	441	534	223,859	280,397	438,909
Enerji	7	5	2	20,480	43,259	61,871
Hizmetler	140	264	351	31,881	80,601	257,309
Toplam	596	768	1,002	292,372	426,747	820,775

KAYNAK: <http://www.treasury.gov.tr> (02.03.2000)

Tablo 6-7-8'de görüldüğü gibi, yatırım indirimi oranı en yüksek olan, yani yatırımların en çok teşvik edildiği Kalkınmada Öncelikli Yörelere verilen yatırım teşvik belgeleri en az düzeydedir.

1996 ve 1997 yıllarında en çok yatırım teşvik belgesi verilen yöreler ise normal yörelerdir. 1998 yılında da en çok yatırım teşvik belgesi Gelişmiş Yörelere verilmiştir. Kalkınmada öncelikli yörelere öncelikle toplumsal huzur gibi siyasi nedenlerle, sonra da pazara yakınlık gibi iktisadi nedenlerle yatırım yapılmamaktadır. Gelişmiş ve Normal yörelerde ise müteşebbis yatırım yapmak için daha uygun bir zemin bulmuş ve gerek iktisadi, gerekse siyasi nedenlerin etkisiyle bu vergisel teşviki çıkarları doğrultusunda kullanmıştır.

Bu istatistikler doğrultusunda şu sonuca varılabilir; Kalkınmada Öncelikli Yörelere vergi kanunlarıyla en çok korunan, teşviklerin en yoğun olduğu yöreler olmasına rağmen hedeflenen amaca ulaşamamış ve yatırımlar yetersiz kalmıştır.

Bu tablolarda dikkat çeken bir diğer husus da tüm yörelerde yatırım teşvik belgesinin en çok imalat sektörüne verilmesi ve yıllar itibariyle bu sektörde normal ve gelişmiş yörelerde düşüş gözlenirken, kalkınmada öncelikli yörelerde artış olmasıdır. Bu kalkınmada öncelikli yöreler için olumlu bir gelişmedir.

TABLO 9

YATIRIM TEŞVİK BELGELERİNİN SEKTÖREL DAĞILIMI
(Cari Fiyatlarla Milyon TL)

YIL	TARIM	Pay	MADENCİLİK	Pay	İMALAT	Pay	ENERJİ	Pay	HİZMETLER	Pay	TOPLAM	TOPLAM
1980	82.785	17,5%	6.788	1,4%	354.312	74,9%	803	0,2%	28.456	6,0%	473.144	100,0%
1981	49.588	2,9%	186.838	11,1%	777.091	46,1%	1.074	0,1%	671.196	39,8%	1.685.787	100,0%
1982	30.086	2,7%	51	0,0%	793.005	70,0%	458	0,0%	309.479	27,3%	1.133.079	100,0%
1983	33.227	2,2%	57.626	3,8%	769.173	51,2%	3.671	0,2%	639.179	42,5%	1.502.876	100,0%
1984	57.875	3,0%	300.223	15,7%	1.105.263	57,7%	71.891	3,8%	381.821	19,9%	1.917.073	100,0%
1985	49.803	0,7%	165.144	2,5%	1.578.960	23,7%	2.547.712	38,2%	2.329.893	34,9%	6.671.512	100,0%
1986	51.848	0,4%	327.779	2,8%	5.852.798	49,5%	28.797	0,2%	5.561.804	47,0%	11.823.026	100,0%
1987	276.029	1,5%	489.169	2,7%	5.765.346	31,8%	3.551.223	19,6%	8.069.574	44,5%	18.151.341	100,0%
1988	165.436	0,6%	272.497	1,0%	9.659.699	36,8%	1.175.884	4,5%	14.992.075	57,1%	26.265.591	100,0%
1989	544.688	0,9%	1.054.820	1,8%	18.798.642	31,6%	411.292	0,7%	38.668.822	65,0%	59.478.264	100,0%
1990	3.646.683	2,9%	1.013.362	0,8%	44.434.073	35,5%	7.253.147	5,8%	68.994.754	55,0%	125.342.019	100,0%
1991	844.982	0,9%	2.103.790	2,2%	53.891.038	55,3%	2.247.992	2,3%	38.444.368	39,4%	97.532.170	100,0%
1992	915.014	0,6%	3.528.189	2,4%	104.229.623	69,5%	3.051.397	2,0%	38.253.857	25,5%	149.978.080	100,0%
1993	3.038.362	0,5%	13.655.015	2,1%	482.000.114	74,8%	27.936.612	4,3%	117.591.155	18,3%	644.221.258	100,0%
1994	6.637.350	1,8%	6.525.675	1,8%	237.872.378	64,8%	18.472.520	5,0%	97.449.583	26,6%	366.957.506	100,0%
1995	9.704.088	0,3%	18.971.185	0,6%	2.714.393.220	86,3%	65.935.195	2,1%	334.885.682	10,7%	3.143.889.370	100,0%
1996	39.134.407	1,4%	27.910.917	1,0%	1.825.067.484	66,3%	74.496.096	2,7%	784.238.061	28,5%	2.750.846.965	100,0%
1997	27.326.955	0,8%	59.437.291	1,7%	2.189.293.340	61,1%	240.615.130	6,7%	1.066.225.703	29,8%	3.582.898.419	100,0%
1998	85.338.766	2,1%	88.773.144	2,2%	1.972.701.941	48,9%	201.619.247	5,0%	1.682.318.297	41,7%	4.030.751.395	100,0%
TOPLAM	177.927.972	1,2%	224.779.503	1,5%	9.669.337.500	64,4%	649.420.141	4,3%	4.300.053.759	28,6%	15.021.518.875	100,0%
PAY	%1,18	-	%1,50		%64,37		%4,32		%28,63		%100,00	

KAYNAK: <http://www.treasury.gov.tr-21.02.2000>

Genel olarak yatırım teşvik belgelerinin sektörel dağılımına baktığımızda yine imalat sektörünün ilk sırayı aldığını, bunu hizmetler sektörünün takip ettiğini, tarım ve madencilik sektörlerinin payının ise çok az olduğunu görmekteyiz.

TABLO 10

**1996-1997-1998-1999 YILLARINDA VERİLEN YATIRIM TEŞVİK
BELGELERİNİN MAHİYETLERİNE GÖRE DAĞILIMI**

	BELGE SAYISI				SABİT YATIRIM TUTARI				İSTİHDAM			
	(Adet)				(Milyar TL.)				(Kisi)			
YATIRIMIN MAHİYETİ/YIL	1996	1997	1998	1999	1996	1997	1998	1999	1996	1997	1998	1999
KOMPLE YENİ YATIRIM	3.271	3.470	2.740	1.793	2.466.529	2.890.201	3.139.260	3.141.523	214.523	274.333	228.858	144.961
TEVSI	1.156	763	875	618	482.616	472.806	594.696	783.383	46.100	37.166	40.526	25.667
TAMAMLAMA	15	49	57	61	9.922	51.859	42.400	152.395	670	3.434	3.146	5.862
YENİLEME	50	241	70	113	30.358	86.441	58.046	163.986	1.740	9.585	3.615	7.430
KALİTE DÜZELTME	12	28	16	21	1.231	6.410	6.424	11.048	1.061	413	292	636
DARBOĞAZ GİDERME	36	67	35	33	11.492	28.957	23.587	43.392	938	1.841	557	410
MODERNİZASYON	157	152	105	128	53.869	192.481	123.829	201.520	5.327	7.533	7.878	5.945
ENTEGRASYON	5	17	27	29	1.140	12.164	25.163	37.987	289	795	1.902	1.501
NAKİL	10	9	1	1	4.355	7.228	3.600	980	473	1.016	526	16
FİNANSAL KİRALAMA	322	359	357	161	52.541	72.772	103.924	59.080	154	256	40	40
DEVİR	-	1	-	-	-	445	-	-	-	14	-	-
RESTORASYON	1	-	-	1	990	-	-	79	87	-	-	10
ARAŞTIRMA GELİŞTİRME	1	2	3	-	8.900	317	706	-	0	46	11	-
ÇEVRE KORUMA	1	-	-	1	32	-	-	459	1	-	-	3
YAP-İŞLET-DEVRET	4	3	5	7	1.893	19.140	76.454	68.150	1.640	60	64	199
ALTYAPI	-	1	-	-	-	5.857	-	-	-	750	-	-
TOPLAM	5.041	5.162	4.291	2.967	3.125.867	3.847.079	4.198.087	4.663.982	273.003	337.242	287.415	192.680

KAYNAK: <http://www.treasury.gov.tr> -21.02.2000

Tabloda görüldüğü gibi yatırım teşvik belgeleri en çok komple yeni yatırımlar için verilmiş, bunu tevsî yatırımlar takip etmiştir. Finansal kiralama için de yıllar itibariyle artan bir seyirle yatırım teşvik belgesi alınmıştır.

TABLO 11

YILLAR İTİBARIYLA VERİLMİŞ YATIRIM TEŞVİK BELGELERİ

Yılı	ADET	TOPLAM YATIRIM (MLN.TL.)	SABİT YATIRIM (MLN.TL.)	DÖVİZ TAHSİSİ (Bin \$)	İSTİHDAM (Kişi)
1980	571	473.144	327.085	789,085	59.586
1981	3,245	1.685.787	1.059.676	4,337,495	136.534
1982	1,556	1.152.140	733.532	1,420,697	71.628
1983	977	1.499.876	961.897	1,253,884	50.504
1984	1,176	1.917.073	1.179.221	1,340,142	63.463
1985	1,833	6.467.498	3.885.008	3,361,650	108.565
1986	2,491	11.806.761	9.015.947	3,164,498	146.588
1987	2,828	18.790.257	12.854.886	3,452,610	161.999
1988	2,742	26.249.914	22.377.186	3,340,171	269.200
1989	3,254	58.742.144	54.209.516	3,055,473	204.939
1990	3,137	68.713.343	65.527.211	3,427,438	181.512
1991	1,774	98.103.023	91.278.430	4,645,074	171.601
1992	1,550	154.365.318	146.755.904	3,667,079	112.806
1993	3,041	657.615.063	625.316.552	10,085,777	497.191
1994	1,396	382.861.338	366.050.496	4,226,445	91.560
1995	4,952	3.248.913.905	2.997.905.294	26,317,856	374.823
1996	5,030	3.119.922.975	3.030.509.612	18,373,822	272.144
1997	5,150	3.781.131.967	3.731.327.387	13,384,820	336.015
1998	4,298	4.144.870.645	4.128.594.464	9,211,662	287.941
1999	2,092	3.287.791.732	3.287.411.312	4,472,340	139.003

31 Ağustos itibariyle

Sabit yatırım tutarı, arsa, bina-inşaat, ithal ve yerli makine teçhizat ve diğer harcamaların toplamından oluşmaktadır.

1996 Dönemi Kurumlar Vergisi beyanname özetine bakıldığında beyannamelerin %1'inde yatırım indirimine rastlandığı görülür. Yani 1995 yılında 225.616.255 liralık yatırım yapılmıştır.%25'lik K.V. beyannamelerinin ise %1.16'sını ve 86.060.000.000.lirasını yatırımlar oluşturmaktadır.

Yine 1996 Dönemi Gelir Vergisi beyanname özetinde beyannamelerin %0,95'inde yatırım indirimine rastlanmış ve ortalama 2.116.196 liralık yatırım yapıldığı görülmüştür.

1997 Dönemi Kurumlar Vergisi beyanname özetinde de beyannamelerin %1,65'inde yatırım indirimine rastlanmıştır ve 1996 yılında 1.001.273.513.773.028 liralık yatırım yapıldığı görülmektedir. Yapılan yatırımların ortalama tutarı da 202.522.959.905,55 liradır. % 25'lik K.V. beyannamelerinin ise %1,87'sini ve ortalama 303.026.574.201,2 lirasını yatırımlar oluşturmaktadır.

1998 Dönemi Kurumlar Vergisi beyanname özetinde beyannamelerin %1,62'inde yatırım indirimine rastlanmış ve ortalama 202.034.996.411,86 liralık yatırım yapıldığı görülmektedir. %25'lik K.V. beyannamelerinin de % 1,85'ini ve 298.421.650.516,25 lirasını yatırımlar oluşturmaktadır.

Yatırım indirimi devletin vergi gelirlerini azaltan bir müessesedir. Çünkü devlet, yatırım indirimi ile yaptığı indirim tutarınca vergi kaybına uğramaktadır. Ancak, yatırım indirimi, yatırımları ve istihdamı artırıcı bir mekanizma olduğundan ülke menfaati açısından buna gerek duyulmuştur. Ayrıca yapılan yatırımlar ile üretilen mal ve hizmetlerden alınacak KDV ve buralarda istihdam eden kişilerden alınacak Gelir Vergisi yine devlete kazanç olarak geri dönecektir. Tablo 11' de de görüldüğü

gibi, verilen yatırım teşvik belgelerinde yer alan istihdamın da az olmadığını görmekteyiz.

Yatırım indirimi, spekülâtif kazançlar yerine yatırımları ve dolayısıyla istihdamı özendiren bir teşvik müessesesidir. Firmaları dolaylı olarak finanse eden bu müessese, özellikle endekslemede 3 yıl sınırının kaldırılması ve teşvik belgeli yatırımlarda bir sonraki yılda yapılacak harcama tutarının yatırım indirimi oranında cari yıl kazancından indirilmesi ile şirketlerin yararlanması gereken önemli bir vergi avantajıdır.

3.1.1.1.13. Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yatırımlarla İlgili Gelir Vergisi İstisnası

Yatırım İndirimi dışında Olağanüstü Hal Bölgesindeki illerde de yatırımlarla ilgili Gelir Vergisi istisnası vardır. 1.1.1998-31.12.2000 yılları arasında uygulanmak üzere Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan Gelir Vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki iş yerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi Gelir Vergisinden müstesnadır. Ayrıca, yukarıdaki 5 yıllık sürenin bitiminden itibaren 2007 yılına kadar çalıştırdıkları işçi sayısına göre kademeli olarak Gelir Vergisi muafiyeti getirilmiştir.³³

3.1.1.2. Sergi ve Panayır Kazançları İstisnası

G.V.K.'nın 30. Maddesi ile dar mükellefiyete tabi olanların hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, bu kişilerin Türkiye'de başka işyeri veya daimi temsilcileri bulunmamak koşuluyla gelir

³³ Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 sayılı GVK'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (Kanun No:4325, Kabul Tarihi:21.01.1998 ve 23.01.1998 tarih ve R.G.No:23239)

vergisinden müstesna tutulmuştur. Ancak bu istisnadan yararlanabilmek için sergi ve panayırarda ticari faaliyetlerden elde edilen kazançların Türkiye’de başka işyeri veya daimi temsilcilerinin bulunmaması gerekmektedir.

Sergi ve panayır istisnası ile yabancıların ülkemizde düzenlenecek sergi ve panayırlara gösterecekleri ilginin vergi istisnası yoluyla teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Başka bir anlatımla, işletmelerin girişeceği faaliyetler yönünden vergiye ilişkin uygulamaların taşıdığı önem ve işlev dolayısıyla, sergi ve panayırlara katılım düzeyinin, bu gibi yerlerde elde edilen kazançlara istisna uygulanmak suretiyle arttırılması yoluna gidilmiştir.³⁴

Daha çok siyasi ve ekonomik amaçlı olan bu istisnanın varlığı yadsınamayacak kadar olumludur.

3.1.1.3. PTT Acentalığı İstisnası

G.V.K. madde 18 ile PTT acentalığı faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu istisnanın G.V.K. madde 94 gereğince kaynakta kesilmesi gereken vergi bakımından etkisi yoktur. Yani, söz konusu kazançlar nedeniyle alınması gereken vergi, kaynakta ve öngörölmüş olan oran çerçevesinde tahsil olunmaktadır.

PTT acentalığı istisnası; mükellefin ve idarenin, vergi formalitesinin dışına çıkartılması için geliştirilmiş olup, vergi uygulaması bakımından kolaylık sağlamak amacını gütmüştür.

³⁴ Şükrü Kızılot, a.g.e., s. 446

3.1.1.4. İhracat İstisnası

İhracat istisnası G.V.K.'nun 7. Maddesinde düzenlenmiş olup, dar mükellefiyete tabi kimseler için geçerlidir. G.V.K.'nun bu hükmüne göre dar mükelleflerin Türkiye'de iş merkezinin bulunmaması, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmamaları ve yabancı memleketlere göndermemeleri koşulları ile yaptıkları ihracat nedeniyle elde ettikleri kazançları vergilendirilmemektedir.

Yukarıda da belirtildiği gibi Türkiye'de alınan veya imal edilen malların Türkiye'de satılması gereklidir. Çünkü iç piyasaya satış yapılması halinde bu işlem döviz kazandırıcı bir işlem olmaktan çıkar ve beklenen amaca ulaşamaz.

İhracat istisnası ülkemizde yabancı yatırım ve döviz getirici ihracatı teşvike yönelik bir istisnadır. Ancak sadece dar mükelleflere tanınmasının, tam mükellefler aleyhine bir ayrıcalığa yol açtığı söylenebilir.³⁵

3.1.2. Ticari Kazançlarda Muaflıklar

Ticari kazançlarda vergi gelirlerinde büyük azalmalara yol açan bir takım muaflıklara yer verilmiştir. Şimdi sırasıyla bunları inceleyelim.

3.1.2.1. Esnaf Muaflığı

Esnaf deyimi T.T.K.'nun 18'inci maddesinde; "İktisadi faaliyeti nakdi sermayesinden ziyade bedeni çalışmasına dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan sanat ve ticaret erbabı" şeklinde tanımlanmıştır.

³⁵ Ziyaddin Bildirici, *Türk Vergi Sistemi*, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın no.852, Hukuk fakültesi Yayın no.1, 1995), s.62

Bilindiği gibi vergi prensipleri bakımından verginin, ödeme gücüne uygun olması esastır. Özellikle küçük esnafın, bazı koşullar altında vergi dışı kalması gereğinin başlıca nedeni bunların vergi ödeme güçlerinin bulunmadığı, çünkü gelirlerinin kendilerini ancak geçindirebilecek miktarda olduğu düşüncesine dayanır. Günümüz toplumlarında oldukça geniş bir halk kesimini oluşturan küçük esnafın, içinde bulunduğu güç geçim durumunu, bir de vergi yüküyle ağırlaştırmak sosyal adalet bakımından da sakıncalı sayılır. Öte yandan vergi tekniği ve vergide tasarruf ilkeleri de esnafın vergi dışı kalmasını gerektirmektedir. Gerçekten esnafta vergi matrahının tespitinin çok zor olmasının yanında; alınabilecek verginin de, bunları toplamak için yapılacak tahsil giderinden daha az olacağı³⁶ düşünülerek böyle bir muafliğin getirilmesi uygun görülmüştür. Ancak söz konusu uygulamaya esas alınan sınırların belirlenmesindeki zorluk, mükellefin içinde bulunduğu koşulları tanımlamadaki belirsizlik, tespit edilen niteliklere kanun koyucunun düşündüğü anlamda sahip bulunmayan bazı kişilerin de haksız olarak vergi dışı kalmasına neden olmaktadır.³⁷

Esnaf muafliğından yararlanacakların taşımaları gereken şartlar G.V.K.'nda belirtilmiştir. Bu çalışmada sözü geçen şartlar, tüm esnafın muafiyetten yararlanabilmeleri için taşımaları zorunlu şartlar ile esnaf grupları bazında taşınması gereken şartlar başlıkları altında incelenecektir:

3.1.2.1.1. Tüm Esnafın Muafiyetten Yararlanabilmeleri İçin Taşımaları Zorunlu Şartlar

G.V.K.'nın 9'uncu maddesinde esnaf muafliğından yararlanacak ticaret ve sanat erbabının taşınması gereken şartlar belirtilmiştir. Bunlar;

³⁶ Akif Erginay, a.g.e., s.180-181

³⁷ Meşhure Kolçak, **Türk Vergi Sistemi**, (Erzurum : Atatürk Üniversitesi Basımevi, Atatürk Üniversitesi Yayın No:785, Erzurum Meslek Yüksekokulu Yayın No:2, Ders Kitapları Serisi No:2, 1994), s.67

3.1.2.1.1.1. Ticari, Zirai Veya Mesleki Kazancı Dolayısıyla Gerçek Usulde Gelir Vergisine Tabi Olmamak

Esnaf muaflığından yararlanabilmek için gerekli olan ilk koşul, esnafın ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olmamasıdır.

Gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar, faaliyetleri nedeniyle kanuni defterleri tutmak zorunda olan mükelleflerdir. Yani bilanço veya işletme hesabına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç sahibi ile serbest meslek defteri tutan mesleki kazanç sahibi esnaf muaflığından yararlanamaz.

3.1.2.1.1.2. Esnaf Muaflığı Kapsamına Giren Faaliyetleri, Gelir Ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Devamlılık Ve Bağlılık Arz Edecek Şekilde Yapmamak

Buradaki bağlılık sözcüğünün anlamı, hukuki ilişki itibarıyla ve ekonomik yönden bağlılıktır. Yoksa bir hizmet ilişkisi olarak anlaşılabilir. G.V.K.'nın 9'uncu maddesindeki işlerden herhangi biri gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden biri veya birkaçına devamlı olacak şekilde yapılıyor olsa bile, bağlılık yoksa, muafiyetin kaydedilmesi söz konusu olmayacaktır. Amaç, gelir ve kurumlar vergisine tabi olanların, vergiden muaf esnafla yaptıkları işlerde, meydana gelebilecek bazı suistimalleri önlemek, giderlerin olduğundan fazla gösterilmesine olanak vermemektedir. Böyle olunca “devamlılık” ve “bağlılığın” kesin ölçülerini genel olarak tespit etmek mümkün değildir. Her olayın kendi özelliğine göre değerlendirilmesi gerekir.³⁸

³⁸ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.132, 133

Bu konuda Maliye Bakanlığının görüşüne göre; bir bankanın temizlik işlerinde çalışan kadının, esnaf muaflığından yararlanması mümkün değildir. Çünkü temizlik işçisinin yaptığı iş devamlılık arz etmektedir ve elde ettiği gelir de ücrettir.³⁹

Bir dükkan önünde seyyar vitrin kullanmak suretiyle faaliyetin sürdürülmesinin devamlı işyeri açılmış olduğunu göstermeyeceği de Danıştayın verdiği bir kararda yer almaktadır.⁴⁰

Yukarıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde esnaf muaflığından söz edilebilir. Yani bu şartlardan birisini taşımayan bir kişinin esnaf muaflığından yararlanması mümkün değildir.

3.1.2.1.2. Esnaf Grupları Bazında Taşınması Gereken Şartlar

G.V.K.'nın 9'uncu maddesinde muaflıktan yararlanabilecek esnaflar ayrı ayrı belirtilmiştir. Bunlar;

3.1.2.1.2.1. Küçük Ticaret Erbabı Muaflığı

Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile uğraşanlar bu faaliyetlerinden dolayı Gelir Vergisinden muaf tutulmuşlardır. 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 bu muaflıktan yararlanamazlar. Örneğin, belediyenin tahsis ettiği ve numaralandırdığı sahil yolu güzergahındaki sahada el arabası ile sebze, meyve ve balık satıcılığı yapan ve belirtilen yer için İşgaliye Harcı ödeyerek, devamlı

³⁹ M. B. Muk. 26.07.1982 tarih ve 2-2128-21200 sayılı

⁴⁰ D. 4. D. 05.10.1978 Gün ve E: 1978/997, K: 1978/2659

olarak faaliyet gösteren mükellef, G.V.K.' nun 9/1 'inci maddesine göre esnaf muaflığından faydalanamaz.⁴¹ Aynı şekilde, sabit olarak belli bir yerde devamlı olarak belediyeye kira ödemek suretiyle sebze alım- satımıyla uğraşanlar esnaf muaflığından yararlanamazlar.⁴²

Küçük ticaret erbaplığıyla ilgili olarak Danıştay, Belediyeye ait tretuvarda, bina ve sabit işyeri vasfını taşımayan bir yerde, kitap, gazete ve mecmua satışıyla uğraşanları⁴³; gezici olarak balık alım- sayımı yapan kişileri⁴⁴; seyyar çiçekçilik yapanları⁴⁵; iki tekerlekli araba üstünde esans ve dini kitap satan kişileri⁴⁶; kıymetli maden ve madeni eşyalar gibi değeri yüksek maddelerin satışıyla uğraşan seyyar hırdavatçıları⁴⁷ Gelir Vergisinden muaf tutmuştur.

3.1.2.1.2.2. Küçük Sanat Erbabı Muaflığı

Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike 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 bu faaliyetlerinden dolayı Gelir Vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu hüküm küçük sanat erbabının sosyal ve ekonomik yönden korunmasını amaçlayan bir istisna hükmüdür.

Örneğin, seyyar kantarcılık yapanlar, bir işyeri açmaksızın seyyar olarak küçük sanat işlerini yaptıklarından esnaf muaflığı kapsamına girerler.⁴⁸

⁴¹ D. 4. D. 02.04.1985 Gün ve E: 1985/1411, K:1985/1014

⁴² D. 4. D. 10.04.1980 Gün ve E: 1976/6014, K: 1980/1199

⁴³ D. 4. D. 20.11.1972 Gün ve E: 1971/6947, K: 1972/6736

⁴⁴ D. 4. D. 12.05.1980 Gün ve E: 1980/379, K: 1980/1569

⁴⁵ D. 4. D. 30.09.1971 Gün ve E: 1970/6884, K: 1971/6379

⁴⁶ D. 4. D. 27.01.1973 Gün ve E: 1972/7954, K: 1973/172

⁴⁷ D. 4. D. 23.03.1973 Gün ve E: 1972/1530, K: 1973/1409

⁴⁸ D. 4. D. 25.11.1972 Gün ve E: 1971/7388, K: 1972/6881

3.1.2.1.2.3. Köylerdeki Küçük Sanat Erbabı Muaflığı

Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan basit usulün genel koşullarını taşıyanlar Gelir Vergisinden muaf tutulmuşlardır. G.V.K.'nın 51'inci maddesinde sayılan, basit usulden faydalanamayacak olanlar bu muafiyet kapsamında yer almayacaktır.

Görüldüğü gibi muaflığın kapsamı köylerde faaliyet gösteren küçük sanat erbabı için daha geniş tutulmuştur. Köylerde, sayılan faaliyetleri yapanların, bunu açtıkları bir işyerinde icra etmeleri durumunda dahi muaflıktan yararlanmaları söz konusudur. Bunun nedeni de, köylerdeki küçük sanat erbabının vergi ödeme gücünün diğer yörelere göre daha düşük olması ve sosyal, ekonomik yönden daha fazla korunmaya ihtiyaçlarının olmasıdır.

Örneğin köyde marangozluk ve doğramacılık yapan mükellefler⁴⁹; köylerde gezici olarak dülgerlik yapanlar⁵⁰; köyde 3 gün çalıştığı saptanan inşaat çatı ustalarının⁵¹ Gelir Vergisinden muaf olduğu Danıştayın verdiği kararlarda yer almaktadır

Ancak, köylerde su ile müteharrik değirmen işletenler, bu işi seyyar olarak yapmayacaklarından ve bir sanat işi niteliği de taşımadığından esnaf muaflığından yararlanamazlar.⁵²

3.1.2.1.2.4. Küçük Nakliyecilerin Muaflığı

Gerek vergi matrahının kavranması ve vergilendirmenin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinin güçlüğü ve gerekse sosyal ve ekonomik nedenlerle bir kısım

⁴⁹ D. 7. D. 27.01.1973 Gün ve E: 1971/ 1042, K: 1973/ 135

⁵⁰ D. 4. D. 10.05.1982 Gün ve E: 1982/1297, K: 1982/2016

⁵¹ D. 3. D. 24.09.1986 Gün ve E: 1986/397, K: 1986/1752

⁵² D. 4. D. 30.10.1972 Gün ve E: 1971/6425, K: 1972/6248

küçük nakliyeciler Gelir Vergisinden muaf tutulmuş bulunmaktadır. Yaptıkları faaliyet sonucunda ancak kendi geçimlerini gerçekleştirebilecek düzeyde kazanç sağlayabilecek nitelikte imkana sahip söz konusu kişiler⁵³; nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar Gelir Vergisinden muafıdır. Bu 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.

3.1.2.1.2.5. Ara Sıra Nakliyecilik Yapan Çiftçilerin Muafılığı

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 Gelir Vergisinden muaf tutulmuşlardır. Ekonomik, sosyal ve idarece uygulama güçlüklerini ortadan kaldırmak amacıyla getirilmiş bir istisnadır. Ayrıca ücretle de olsa yardımlaşmayı teşvik etmek amaçlanmıştır.

Danıştayın verdiği bir kararda; köyde traktörü ile arada sırada başkasına iş yapan yükümlünün G.V.K.'nın 9/5'inci maddesi uyarınca Gelir Vergisinden muaf olduğu yer almıştır.⁵⁴

3.1.2.1.2.6. El Sanatları Muafılığı

El sanatlarını korumak amacıyla getirilen G.V.K.'nın 9/6'ncı maddesine göre; hariçten iş almamak, muharrir kuvvet kullanmamak kayıt ve şartı ile oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, örgü, dantel, her

⁵³ Abdurrahman Akdoğan, **Vergilerin İncelenmesi Ve Değerlendirmesi :Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından**, (Ankara : Gazi Üniversitesi Yayın No:165, İ.İ.B.F. Yayın No:54, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, 1991), s.48

⁵⁴ D. 7. D. 10.02.1973 Gün ve E: 1971/1774 , K: 1973/225

nevi nakış işlerini ve her nevi turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, ip ve urganları dükkan açmaksızın satanlardan, kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak ile ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olmama şartlarını taşıyanlar Gelir Vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Örneğin, köyde el dokuması yapan dokumacılara ilk maddeyi teşkil eden iplikleri vermek suretiyle fason olarak dokuma bezi imal ettirerek, köydeki veya diğer köylerdeki alıcılara satanlar esnaf muaflığı kapsamına girmezler.⁵⁵

Aynı şekilde, tutanak münderecatından dokuma mamulleri ve nakış işlerini evinde dokutmadığı sabit olan şahsın, esnaf muaflığından yararlanması söz konusu olamaz.⁵⁶

3.1.2.1.2.7. Gezici Milli Piyango Bileti Sayıcıları İle Kapı Kapı Dolaşarak Satış Yapanlar İle İlgili Muaflık

Bir işyeri açmaksızın 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 kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar G.V.K.'nun 9'uncu maddesindeki şartlarla sınırlı olmaksızın Gelir Vergisinden muaftır. Ancak koşulsuz bir muafiyet olmasına rağmen stopaj yoluyla ödenecek vergiyi etkilemez.

Bu konuyla ilgili bir diğer hususa da 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde yer verilmiştir. Buna göre, 4077 sayılı Kanun kapsamında satış yapılırsa dahi, kapı kapı dolaşarak tüketici ile temas kuran kişiler ile satışı yapan gerçek ve tüzel kişi arasında bir iş akdi varsa ödenen komisyon, prim ve benzeri ödemeler ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

⁵⁵ D. 4. D. 06.11.1972 Gün ve E: 1971/6461, K: 1972/6435

⁵⁶ D. 4. D. 06.11.1972 Gün ve E: 1971/6459, K: 1972/6437

3.1.2.1.2.8. Diğer Muafıklar

Yukarıda açıklanan muafıklara benzerlik göstermeleri nedeniyle, Danıştay'ın uygun görüşü üzerine, Maliye Bakanlığı tarafından kabul ve ilan edilen ticaret ve sanat işleri ile uğraşan esnafın da muafık kapsamına alınması söz konusu olabilmektedir.

Esnaf muafığı şartlarını taşıyanlar, bu muafıktan yararlanabilmek için “ Esnaf Muafığı Belgesi “ almak zorundadırlar. Bu belge, ilgili esnaf odasına kayıt olduktan sonra Belediyeden alınır. Esnaf Muafığı belgesi Belediyelerce bir takvim yılı için verilir. Esnaf Muafığı belgesinin şekil ve içeriğini tayin ve tespiti ve uygulamaya ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

V.U.K.'nun 232'nci maddesi uyarınca; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yine V.U.K.'nun 234'üncü maddesi uyarınca da; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Gider pusulasında, alınan ve satılan emtianın cins, miktar ve bedeli, verilen hizmetin niteliği ve bedeli, alım ve satıma taraf olanların ad ve soyadları, unvanları ve adresleri, belgenin düzenlenme tarihi gösterilir. İki nüsha olarak düzenlenen bu belgenin bir nüshası, işi yapan ya da malı satan vergiden muaf esnafa verilir.

3.2. Zirai Kazançlarda İstisnalar

Ticari Kazançlarda olduğu gibi GVK'da sayılan ikinci gelir unsuru olan Zirai Kazançlarda da bir takım istisna hükümlerine yer verilmiştir. Şimdi sırasıyla bunları inceleyelim.

3.2.1. Yatırım İndirimi

Zirai kazançlarını bilanço esasına göre belirleyen çiftçiler, yatırım indiriminin şartlarını taşımaları halinde yatırım indirimi tutarını kazançlarından düşebilirler. Yatırım indirimi konusu daha önce “ Ticari kazançlarda İstisnalar ” başlığı altında incelendiği için burada tekrar değinilmeyecektir.

3.2.2. Teşvik Ödülü İstisnası

G.V.K.'nın 29'uncu maddesinin birinci bendi, tarımı, hayvan yetiştirilmesini teşvik amacıyla verilen ikramiyeler ve mükafatları istisnaya tabi tutmuştur. Örneğin; en iyi pirinci, pamuğu veya en iyi tiftik keçisini yetiştirene verilen ödüller, gelir vergisi kapsamında yer almayacaktır.

3.3. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna ve Muafıklar

Serbest meslek erbaplarına vergisel bir teşvik aracı yaratmak amacıyla bir takım istisna ve muafiyet hükümlerine yer verilmiştir.

3.3.1. Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar

Serbest meslek kazançlarında yer verilen istisnalar daha çok sosyal ve ekonomik amaçlıdır. Şimdi sırasıyla bunları inceleyelim.

3.3.1.1. Telif Kazançları İstisnası

Telif kazancı elde eden kişilerin sosyal ve ekonomik olarak korunması ve ülkemizde sosyal, kültürel ve bilimsel alanda yaratıcılığı teşvik amacıyla getirilmiş olan “Telif Kazançları İstisnası” G.V.K.’nın 18’inci maddesinde şöyle ifade edilmiştir:

“Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretleri istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94’üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur. “

Telif hakkı, eser sahibinin, eseri üzerindeki emeğinin korunmasını sağlayan ve o eser üzerindeki bütün menfaatlerini içeren bir haktır.⁵⁷

Bir eserin, G.V.K.'nın 18'inci maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanabilmesi için 5846 Sayılı Fikir Ve Sanat Eserleri Kanununa göre eser niteliğinde olması gerekir. Buna göre eser; sahibinin hususiyetini taşıyan ve diğer hükümler uyarınca ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulüdür. Nitekim Danıştayın verdiği bir karara göre; eserleri sanat eseri niteliği taşıyan ressamın elde ettikleri kazançlar telif kazançları istisnası kapsamına girer.⁵⁸

3.3.1.1.1. Telif Kazançları İstisnasından Yararlanabilmenin Koşulları:

1. Elde Edilen Gelirin Serbest Meslek Kazancı Olması:

Telif kazançları istisnasından yararlanabilmek için eserlerin serbest meslek faaliyeti çerçevesinde meydana getirilmiş olması gerekmektedir.

Örneğin, ansiklopediye yazı yazarların faaliyetlerinin serbest meslek faaliyeti olduğu için, elde ettikleri gelirlerinden dolayı telif kazançları istisnasından yararlanırlar.⁵⁹

Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 8'inci maddesine göre; "Aralarındaki özel sözleşmeden veya işin mahiyetinden aksi anlaşılmadıkça, memur, hizmetli ve işçilerin işlerini görürken meydana getirdikleri eserlerin mali hak sahipleri bunları çalıştıran veya tayin edenlerdir." Dolayısıyla işverene bağlı olarak çalışanların, hizmet sözleşmesi

⁵⁷ Necmi Karakullukçu, "Telif Kazançlarında İstisna Uygulaması", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı:61, Ocak, 1998), s:22

⁵⁸ D. 4. D. 17.01.1972 Gün ve E: 1970/ 980, K: 1972/ 179

⁵⁹ Muk. M. B. 03.02.1982 tarih ve 3-2134-115 Sayılı

gereği yarattıkları eser artık işverene aittir ve Gelir Vergisinin 135 Seri no.lu Genel Tebliğinde işverene bağlı olarak çalışan kimsenin bu iş karşılığında aldığı paranın ücret olarak değerlendirilip, ona göre vergilendirileceği belirtilmiştir. Fakat, bir hizmet sözleşmesi ile bir işverene bağlı olan kimseler, bu hizmet sözleşmesinin kapsamı dışındaki eserlerinden kazanç elde ettikleri takdirde, bu kazançlar da telif kazançları istisnasından yararlanabilmektedir. Nitekim, bir gazetede köşe yazarı olan bir kimsenin geliri ücret olduğu halde, bu yazarın aynı gazete şirketi ya da başka bir yayınevi adına yayınlanan inceleme ve roman gibi eserlerinden sağladığı gelir ise serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir.⁶⁰

Aynı şekilde eser yaratma işinin bir ticari organizasyon içerisinde yapılması durumunda da elde edilen kazançta istisna uygulanmayacaktır. Eseri yaratan tacir ise, telif hakkı sahibi veya kanuni mirasçısı bu hakkını işletmeye sermaye olarak koyarsa elde ettiği kazanç, ticari kazanç sayılacağından yararlanması söz konusu olmayacaktır.⁶¹ Örneğin, heykeltıraş tarafından, verilen maddelere göre heykel dökümü ve büyütülmesi ile uğraşanlar istisnadan yararlanamaz.⁶²

Yine Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesi hükmüne göre eser sayılan ve vergiden istisna edilen bu eserleri yaratanların, anılan kanun maddesinde belirtilen şekilde değerlendirme neticesinde elde ettikleri kazançların yanı sıra bu eserlerden kaynaklanan başka kazançlar da elde ettiklerinde bu kazançların (örneğin kitap yazıp yayınlayanların bu kitapta yer alan reklamlardan elde ettikleri gelir gibi) serbest meslek kazancı olarak kabul edileceği ve bu meyanda vergilendirileceği Maliye Bakanlığı,

⁶⁰ Yaşar Methibay, "Türkiye'de Telif Hakları Ve Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı:116, Mayıs 1998), s.69

⁶¹ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.112

⁶² D. 4. D. 24.10.1974 Gün ve E: 1974/ 357, K: 1974/ 3684

Gelirler Genel Müdürlüğü 12.08.1997 Gün ve Gel.: 0.42./4215-4-999 Sayılı muktezasında belirtilmiştir.⁶³

2. Serbest Meslek Kazancının, Sahipleri Ya Da Kanuni Mirasçıları Tarafından Elde Edilmesi:

Telif haklarının, sahipleri ya da kanuni mirasçıları dışındaki kişilerce satılması veya devredilmesi ticari kazanç, kiralanması ise gayrimenkul sermaye iradidir. Bu nedenle telif kazançları istisnasından yararlanabilmek için eserin, telif hakkı sahibi veya kanuni mirasçıları tarafından satılması, devredilmesi ya da kiralanması gerekmektedir.

Kanuni mirasçılar, birinci derecede füruu, ikinci derecede ana ve baba ile bunların füruu, üçüncü derecede büyükbabalar ile bunların fürularıdır. Sağ kalan her eş, her derecedeki mirasçılarla beraber yasal mirasçı niteliğini taşır. Ancak bu istisnanın kanuni mirasçıları da kapsamı istisnanın getiriliş amacıyla bağdaşmaz. Çünkü amaç, fikir ve sanat eserlerini yaratanları teşvik etmektir.

Bu konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığının bir muktezasında; kitap yazarlarına tanınan telif kazançları istisnasının, bunların mirasçıları için de ayrı ayrı, aynı miktarlarda yararlandırılacağı belirtilmiştir.⁶⁴

3. Kazancın, Bir Eser Karşılığında Doğması:

Kazancın, serbest meslek erbabının veya kanuni mirasçılarının;

⁶³Ömer Duman, "Yeni Düzenlemeler Işığında Telif Haklarından Elde Edilen Kazançlar Ve Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı 214, Haziran 1999), s.74

⁶⁴ M. B. Muk. 11.05.1974 tarih ve 2-217-165/ 28187 sayılı

i- Şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlaması,

ii- Kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satması veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmesi veya kiralaması,

suretiyle elde edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde yer alan telif kazançlarının devamlı veya arızı olarak elde edilmesi istisna uygulamasına engel değildir. Nitekim, Danıştay'ın verdiği bir karar, öğretim üyesinin okuttuğu ders kitaplarını yayınlamasında, öğretim üyesinin esas işinin devlet memurluğu olduğu, bu nedenle kitap yazıp yayınlanması işine arızılık vasfı kazandırdığı yönündedir. Kararda birden fazla kitap yazılmasından ziyade esas işin mevcudiyeti aranılmıştır.⁶⁵

5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanuna göre, eser sahiplerini koruma, bilim ve sanatı geliştirme amacıyla getirilen⁶⁶ bu istisnanın tam istisna niteliğinde kabul edildiği varsayılsa bile, G.V.K.'nun 18'inci maddesinin son fıkrasında bulunan hüküm uyarınca, bu kazançların her şeye rağmen vergilendirilmesi gerektiği açıkça görülmektedir. Bu maddenin son fıkra hükmüne göre, “serbest meslek kazançları istisnasının, G.V.K.'nun 94'üncü maddesi uyarınca kesinti yoluyla ödenecek vergiye şümulü yoktur” ifadesi yer almaktadır. Bu hükmü anlamak için G.V.K.'nun 94'üncü maddesini incelediğimizde, söz konusu maddenin, serbest meslek kazançları istisnası kapsamına giren ödemeleri %15 oranında kesintiye tabi tuttuğunu ve dolayısıyla hesaplanan bu vergi üzerinden ayrıca %10 fon kesintisi uygulandığı görülmektedir.

⁶⁵ D. 13. D. 18.12.1975 Gün ve E: 1974/ 3866, K: 1991/ 3862

⁶⁶ Sami Süzer, “Telif Haklarının Vergilendirilmesinde Yeni Dönem”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı:292, 15 Mart 1999), s.43

Başka bir ifadeyle Gelir Vergisi Kanunu telif kazançlarını vergiden istisna etmiş, ancak gelir vergisi kesintisine tabi tutarak tek oran üzerinde bir nihai vergilemeye tabi tutmuştur. O halde bu istisnaya, elde edilen tutar açısından bir sınırlama getirilmemekle birlikte telif kazançlarının G.V.K.'nun 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulması sonucu burada tam istisnadan söz edilemez. Dolayısıyla vergi kesintisinin dışında ortaya çıkacak bir vergi yükü söz konusu olmamakla birlikte kaynaktan kesinti nihai vergileme niteliğindedir. Çünkü serbest meslek kazançları istisnasının vergi kesintisi yoluyla ödenecek vergiye şümulü yoktur. Vergi kesintisi dışında kalan durumlar için istisna sürekli ve tam nitelik gösterirken, kesinti kapsamı dışında kalan durumlar için sürekli ve kısmi nitelik taşımaktadır.⁶⁷ Bunların ışığında da şunu söyleyebiliriz ki, yasa koyucu 18'inci maddede vergi kesintisi yoluyla telif kazancı elde edenleri vergileyip (genel tarifeden daha düşük oranda) işin içinden çıkmak istemiştir. Temelde bu hasılatı bütünüyle Gelir Vergisi dışına taşımak suretiyle düşünce ve sanat adamını vergisel yönden teşvik etmek istemiştir.⁶⁸

Daha önce de değinildiği gibi, bilim, sanat, teknoloji alanlarındaki çalışmalarını teşvik etmek için getirilen Telif Kazançları İstisnası vergi hukuku çerçevesinde Gelir Vergisi Kanununda yer almaması gereken bir istisnadır. Ancak kaynaktan tevkif suretiyle vergilendirilmeleri vergi kaybını azaltan bir önlem olarak olumludur.

3.3.1.2. Sergi ve Panayır İstisnası

Dar mükellefiyete tabi olanların, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Örneğin dar mükellef bir heykeltıraşın yaptığı heykel hükümet izniyle açılan bir sergide satılırsa bu G.V.K. M. 30/2'ye göre gelir vergisinden istisna edilir. Bu hükümlerle ulaşılmak istenen amaç, dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbaplarının sergi ve panayırlara katılmalarını teşvik etmektir.

⁶⁷ Yaşar Methibay, a.g.e., s.69-70

⁶⁸ Münir Bellek, "Telif Kazançları", *Mükellefin Dergisi*, (Sayı:76, Nisan 1999), s.24

3.3.1.3. Teşvik Ödülü İstisnası

G.V.K.'nın 29'uncu maddesinin birinci bendinde, ilim, fen ve güzel sanatları teşvik amacıyla serbest meslek erbaplarına verilen ikramiye ve mükafatlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.⁶⁹

3.3.2. Serbest Meslek Kazançlarında Muaflıklar

Serbest meslek kazançlarında sosyal amaçla getirilen muaflık hükümleri aşağıda açıklanacaktır.

3.3.2.1. Ebe, Arzuhalci vb. Muaflığı

4369 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile getirilen en önemli yeniliklerden birisi 'götürü usulde' vergilendirmenin 1.1.1999 tarihinden itibaren kaldırılmış olmasıdır. Bunun sonucu olarak da daha önce götürü usulde vergiye tabi olan ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları, arzuhalciler ve rehberler G.V.K.'nın 66/5. Maddesi uyarınca köylerde veya nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5 bini aşmayan yerlerde faaliyette bulunanlar vergiden muaf tutulmuşlardır. Bunun dışında yine aşağıdaki şartlardan en az ikisini taşımayan adı geçen mesleki faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır. Bu şartlar V.U.K.'nın 155. Maddesinde şöyle belirtilmiştir:

1-Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açmak;

2-Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;

⁶⁹ Bu konuyla ilgili daha ayrıntılı açıklamaya "Teşvik İkramiye Ve Mükafatları" başlığı altında ileride yer verilecektir.

3-Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren ilanlar yapmak;

4-Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.

Serbest meslek erbabının işe başlama belirtileri olarak kabul edilen bu şartların en az ikisinin taşınması durumunda mesleki faaliyette bulunanlar bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar ve elde ettikleri kazançları da gelir vergisinin konusu içine girer. Örneğin bir sağlık memuru hem muayenehane açmış, hem de muayenehanesine tabela asarak mesleki bir faaliyette bulunduğunu ifade etmişse bu sağlık memuru muafıktan yararlanamayacak ve gelir vergisini ödeyecektir.

3.4.Ücretlerde İstisnalar ve Muafıklar

GVK'nda yer alan gelir unsurlarından biri olan ücretlerde de istisna ve muafiyetlere yer verilmiştir.

3.4.1. Ücretlerde İstisnalar

Ücretlerde, sosyal nedenlerle bir takım istisna hükümlerine yer verilmiştir. Şimdi sırasıyla bunları inceleyelim.

3.4.1.1. Maaş ve Ücretlerde

G.V.K.'nın 23'üncü maddesinde sayılan ücretler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Bunlar:

1. Halı ve Kilim İmal Eden İşletmelerde Çalışan İşçilerin Ücretleri:

G.V.K.'nun 23/1'inci maddesine göre; köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri Gelir Vergisinden müstesnadır.

31.01.1981 tarih ve 128 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre, belirtilen şekilde faaliyet gösteren işletmelerde halı ve kilim dokuma işinde fiilen çalışmayan işçiler ile Gelir Vergisi Kanunu açısından işçi sayılmayan yönetici, müdür, müdür yardımcısı, şef, ressam, muhasebeci, memur ve sair hizmetlerde bulunanlara ödenen ücretler, bu istisnadan yararlandırılmayacaktır.

2. Gelir Vergisinden Muaf Olanların veya Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Çiftçilerin Yanında Çalışan İşçilerin Ücretleri:

G.V.K.'nun 23/2'nci maddesi uyarınca; Gelir Vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

3. Toprak Altı Maden İşletmelerinde Çalışanların Ücretleri:

G.V.K.'nun 23/3'üncü maddesine göre; toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher misali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

Örneğin, hem yer üstünde hem de yer altında çalışan kişinin, sadece yer altında çalıştığı zamanlarla ilgili olarak aldığı ücret Gelir Vergisinden istisna tutulmuştur. Nitekim Maliye Bakanlığının 20.03.1981 tarih ve 2-2176-221/20069 sayılı Genel Yazısında; yer altında çalışan personele ödenen ücretleriyle, fazla çalışma ücretlerinin, yer altında çalışan sürelerle ilişkin bölümünün vergilendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir.

Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde, cevher istihali ve bununla ilgili diğer işlerde çalışan işçi, mühendis, topograf, jeolog gibi hizmet erbabının münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri ile bu tür hizmet erbabına yıllık dönemler itibariyle yapılan ikramiye veya benzeri nitelikteki ödemelerin yer altında çalışılan süreye isabet eden kısımlarının Gelir Vergisinden istisna tutulması gerekmektedir. Ancak yer üstünde görevli olmakla birlikte zaman zaman yer altına inen doktorlara, İnsan gücü-Eğitim Müdürlüklerinde görevli olup eğitim amacıyla yer altına inen eğitim mühendisi ve uzmanlara, yine yer üstünde görevli olup, cevher istihsalinde kullanılmakta olan her türlü makine ve teçhizatın tamiri için gerekli malzemenin yerinde tespitini yapmak üzere yer altına inen mühendis, malzeme eksper ve komisyon üyelerine ve teftiş amacıyla yer altına inen işverene tabi olan müfettişlerine yapılan ödemelerinde yer altında geçen süreler isabet eden kısmının Gelir Vergisinden istisna edilmesi gerekir.⁷⁰

4. Köy Muhtarları İle Bazı Görevlilere Köy Bütçesinden Ödenen Ücretler İle Çiftçi Mallarını Koruma Bekçilerinin Ücretleri:

G.V.K.'nun 23/4'üncü maddesi uyarınca; köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

Köy tüzel kişiliği adına kayıtlı ve köy tüzel kişiliği adına yolcu taşıyan minibüste çalıştırılan şoförlere köy bütçesinden ödenen ücretler Gelir Vergisinden müstesnadır.⁷¹ Fakat köyde müezzin ve kayyım olarak çalışan mükellefin aldığı ücret vergiden müstesna değildir. Çünkü kanunda sayılan köy muhtarları, korucu, imam, bekçi vb.

⁷⁰ Ramazan Cenk, "Ücretlerde İstisnalar", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**,(Yıl:11, Süryay Sürekli Yayınlar, 1996-12), s.51,52

⁷¹ M. B. Muk. 28.08.1981 tarih ve 2-2128/74007 sayılı

ücretleri köy tüzel kişiliğince verilir. Ancak, köyde müezzin olarak çalışanlar, Diyanet İşleri Başkanlığı kadrosunda yer alırlar ve 657 sayılı Kanuna tabidir.⁷²

5. Hizmetçilerin Ücretleri:

G.V.K.'na göre; hizmetçiler, özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalışan kişilerdir. Ancak mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamında değildir.

Danıştay, ticaret mahallinde çalışan kapıcıların, kanunda adlarının geçmemesi gerekçesiyle Gelir Vergisinden müstesna olmayacağı hükmüne varırken⁷³; Maliye Bakanlığı bir özelgesinde, iş merkezinde ücret karşılığı çalıştırılan kapıcının ücretlerinin Gelir Vergisine tabi tutulması gerektiği görüşüne varmıştır.⁷⁴ Yine, kısmen mesken, kısmen ticaret mahalli olarak kullanılan apartmanlarda çalışan kapıcı ve kalorifercilere yapılan ödemelerin Gelir Vergisinden istisna edilmesi gerekeceği görüşüne yer verilmiştir.⁷⁵

6. Öğrencilere, Hükümlü ve Tutuklulara ve Düşkünlere Yapılan Bazı Ücret Ödemeleri:

G.V.K.'nın 32/7'nci maddesi uyarınca; sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

⁷² D. 4. D. 01.05.1976 Gün ve E: 1975/2380, K: 1976/1384

⁷³ D. 4. D. 24.02.1970 Gün ve E: 1968/5329, K: 1970/845

⁷⁴ M. B. Özelgesi, 18.12.1995 tarih ve 11061-53/16580 sayılı

⁷⁵ M. B. Özelgesi, 20.02.1995 tarih ve B.07.GEL.0.42-4214 sayılı

Cezaevi dışında, kamu ve özel sektör nezdinde çalıştırılan tutuklu ve hükümlülere ödenen ücretler istisna kapsamında yer almaz.⁷⁶

G.V.K.'nın 23/7'nci maddesine göre Milli Eğitim Bakanlığı bünyesinde bulunan yetiştirme yurtlarında barındırılan sakat ve kimsesiz çocuklara yaptırılan işlerin, Yetiştirme Yurtları Döner Sermaye İşletmesi tarafından pazarlanması sonucunda elde edilen gelirden, sakat ve kimsesiz çocuklara ödenen ücretler Gelir Vergisinden istisnadır.⁷⁷

7. Hizmet Erbabına İşverenler Tarafından Yemek Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler:

G.V.K.'nın 23/8'inci maddesi uyarınca; işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 800.000 lirayı⁷⁸ aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.

Bu konuyla ilgili Danıştayın verdiği karar da hizmet erbabına nakden ödenen yemek bedellerinin vergiye tabi olacağı yönündedir.⁷⁹

8. Konut Tedariki veya Tahsisi ile Bunlarla İlgili Olarak Sağlanan Menfaatler:

G.V.K.'nın 23/9'uncu maddesi uyarınca; genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini

⁷⁶ M. B: Genel Yazısı, 12.09.1979 tarih ve 2-2176-197/70357 sayılı

⁷⁷ M. B. Özeldes, 25.08.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.01/2128-24868-56640 sayılı

⁷⁸ 1.1.2000 tarihinden itibaren 228 No.lu Genel Tebliğ ile 2.100.000 lira olmuştur.

⁷⁹ D. 4. D. 18.09.1969 Gün ve E: 1967/3631, K: 1969/3577

suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Ancak bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hüküm uygulanmaz.

İşletmede çalışan ve işçi sayılanlar dışında kalan hizmet erbabına, dışarıdan kiralanmak suretiyle konut tedariki vb. yollarla sağlanan menfaatlerin ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir.⁸⁰

Maden işletmeleri ve fabrikalarda müdür ve memur olarak çalışanlar, işçi olarak kabul edilemeyeceğinden, bunlara konut temini suretiyle sağlanan menfaat, vergiden müstesna tutulamaz.⁸¹

9. Taşıma Giderleri:

G.V.K.'nın 23/10'uncu maddesi uyarınca; hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri Gelir Vergisinden müstesnadır.

Hizmet erbabının işyerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla, işverence vasıta temin edilmemesi halinde, toplu taşıma kartı olan illerde toplu taşıma bedelinin, toplu taşıma uygulaması olmayan illerde personele ödenen yol parasının vergiden istisna edilmesi mümkün değildir.⁸²

⁸⁰ M. B. Muk. 07.07.1982 tarih ve 2-2115-8768 sayılı

⁸¹ D. 4. D. 05.04.1973 Gün ve E: 1971/9449, K: 1973/1837

⁸² M.B. Özelgesi, 16.05.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4213-61/26434 sayılı

10. Kanunla Kurulan veya Tüzel Kişiliği Haiz Bulunan Emekli Sandıkları ile Özel Sigorta Şirketleri ve Yardım Sandıkları Tarafından Ödenen Emekli, Maluliyet, Dul ve Yetim Aylıkları:

G.V.K.'nın 23/11'inci maddesi uyarınca; kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz bulunan emekli sandıkları ile 10 yıl süre ile prim veya aidat ödenmiş olmak kaydıyla Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları Gelir Vergisinden müstesnadır. Ancak, tüzel kişiliği haiz muhtelif emekli sandıkları ile sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından ödenen aylıklar toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.

Bazı kurumlarca ödenen emekli, dul ve yetim aylıklarının, Devlet memurlarına verilen miktarı aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir.⁸³

11. Çırakların Ücretleri:

2089 sayılı Çırak, Kalfa ve Ustalık Kanunu hükümlerine tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri Gelir Vergisinden müstesnadır.

Yoklama tutanağı ile tespit edilen işçilerin, çıraklık sözleşmesi ile çalışmaları ve ücretlerinin asgari ücret düzeyinin altında kalması nedeniyle G.V.K.'nın ilgili madde hükümlerine göre Gelir Vergisinden müstesnadır.⁸⁴

12. Yabancı Ülkelerdeki Sosyal Güvenlik Kurumları Tarafından Ödenen Emekli, Maluliyet, Dul ve Yetim Aylıkları:

⁸³ Gelir Vergisi Genel Tebliği, 29.12.1981 tarih ve 22115-7414/96433 sayılı

⁸⁴ D. 3. D. 04.12.1995 Gün ve E: 1994/5264, K: 1995/4954

G.V.K.'nın 23/13'üncü maddesi uyarınca; yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

13. Dar Mükellefiyete Tabi Olanların, Döviz Şeklinde Ödedikleri Ücretler:

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler Gelir Vergisinden müstesnadır.

14. Amatör Sporculara Ödenen Ücretler:

G.V.K.'nın 23/15'inci maddesi uyarınca; yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler, asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

Milli olan sporcuların milli olduklarını belgelendirdikleri tarihten takvim yılı sonuna kadar almış oldukları ücretlerin yürürlükteki asgari ücretin iki katını aşmaması kaydıyla gelir Vergisinden istisna edilmesi gerekir.⁸⁵

3.4.1.2. Gider Karşılıklarında

G.V.K.'nın 24. Maddesinde yer alan ödemeler gider karşılığı olarak Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Bunlar:

⁸⁵ M. B. Özgelgesi, 02.05.1995 tarih ve 11023-30/5352 sayılı

1. Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler:

Harcırah; Harcırah Kanununun 3. Maddesine göre, ödenmesi gereken yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masrafından birini, birkaçını veya tamamını ifade eder. Yani harcırah, buna hak kazananların bir yere sürekli veya geçici bir görevle gönderilmeleri halinde yolculuk dolayısıyla harcamak üzere verilen parayı temsil eder.⁸⁶

Sağlık hizmetlerinin sosyalleştirildiği bölgelerdeki sağlık personeline ödenen seyyar hizmet tazminatı⁸⁷ ile normal mesai saatleri dışında çalışan personele ödenen zorunlu yol giderleri⁸⁸ Gelir Vergisinden istisnadır. Ancak teknik elemanlara verilen şantiye ağırlık ve seyyarlık zamları harcırah niteliğinde olmadığından Gelir Vergisine tabidir.⁸⁹

2. Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler. (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)

Harcırah, Harcırah Kanununa göre, gidip gelmeye en uygun ve kullanılması mutad olan yol ve taşıt araçları üzerinden verilir.

⁸⁶ İbrahim Pınar, **Açıklama- İctihat- Gereçeli Harcırah Kanunu**, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 1996), s.25

⁸⁷ D. 4. D. 23.5.1970 Gün ve E:1969/3053, K:1970/2943

⁸⁸ D. 4. D. 24.11.1970 Gün ve E:1970/ 4213, K:1970/6805

⁸⁹ D. 4. D. 30.06.1973 Gün ve E: 1972/5652, K: 1973/3839

Gelir Vergisi Kanununun 24/2. Maddesi hükmüne göre şirketlerce şehir dışında geçici sürelerle görevlendirilen personelini 6245 Sayılı Harcırah Kanununda yer alan şart ve sürelerle ödenecek harcırahların aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktara tekabül eden kısmının Gelir Vergisinden istisna edilmesi, aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına ödenen miktardan fazla bir harcırah ödemesi söz konusu olması halinde aşan kısmın, ilgililerin asıl ücretleri ile birleştirilerek vergiye tabi tutulması gerekir.⁹⁰

Seyahat giderlerinin otel ve yemek paraları ile ilgili kısmının belirli bir baremi aşması halinde bunun müessese tarafından masraf yazılmayıp, seyahat eden memur, müdür, yüksek kademe yöneticisinin ücretine eklenmek suretiyle vergilenmesi, vergi uygulamasında eşi bulunmayacak bir örnektir.⁹¹

3. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil)

Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlara, miktarı Bakanlar Kurulunca tespit edilen seviyede, her ay, yakacak yardımı adı altında bir ödeme yapılmaktadır. Üzerinde durulması gereken husus, bu ödemenin Devlet Memurları Kanununa dayanması veya bu kurum ve kuruluşların özel kanunlarında Devlet Memurları Kanununa atıfta bulunmasıdır.⁹²

4. Sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları.

⁹⁰ M.B. Muk. 11.3.1977 Tarih, 2-2128-12327/ 1606 Sayılı

⁹¹ Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, (Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, İstanbul: Ar Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1982), s.86

⁹² Nezihe Sönmez, **Vergi Hukuku**, (İzmir : Bayraklı Matbaası, 1986), s.204

Seçim işlerinde çalışanlara verilecek paralar ücrete benzemektedir. Çünkü hizmet karşılığı verilen paralardır. Ancak G.V.K.'nun 24/5. Maddesine göre vergiden istisna tutulmuşlardır.

Seçim Kanununun 182. Maddesi uyarınca sayımda çalışanların ücretleri Gelir Vergisinden muaftır.⁹³

3.4.1.3. Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar

G.V.K.'nun 25'inci maddesi ile bazı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

Tazminat, hak sahibine ait maddi veya manevi bir varlığın, zarar verici olaydan önceki durumu ile sonraki vaziyeti arasında hasıl olan farkın giderilmesi için eda olunan şeydir. Maddeten uğranılan zarara karşılık olmak üzere ödenecek şey maddi tazminattır. Bu genel olarak paradır. Manen uğranılan zarara karşılık olmak üzere ödenecek şey veya yapılacak işlem manevi tazminattır.⁹⁴

Yardım ise, muhtaç olanlara karşılıksız olarak yapılan ödemelerdir.

G.V.K.'nun 25'inci maddesi ile bazı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Bunlar :

1- Ölüm, Sakatlık, Hastalık Ve İşsizlik Sebepleriyle Verilen Tazminat Ve Yapılan Yardımlar:

⁹³ M.B. Muk. Esas No: 2114-1961/ 30095

⁹⁴ Şakir Altay, **Hukuk Ve Sosyal Bilimler Sözlüğü**, (Birinci Basım, Bilgi Yayınevi, Kasım, 1983, Ankara), s.439

G.V.K.'nun 25/1'inci maddesine göre; ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar Gelir Vergisinden müstesnadır.

Sayılan bu ödemelerin vergiden istisna edilebilmesi için resmi ya da özel bir kuruluş tarafından ödenip ödenmemesinin, mahkeme ilamına veya müessese statüsüne ya da özel bir kanuna dayanmasının önemi yoktur. Yapılan ödemelerin miktarı sınırlandırılmadığından, yardımın ve tazminatın miktarı ne olursa olsun, tamamı vergiden istisnadır.⁹⁵

2-Muhtaç Olanlara Yapılan Yardımlar:

Emekli Sandığı Kanununun 108. Maddesine göre; kendisini ve Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre bakmaya mecbur olduğu aile fertlerini geçindirmeye yetecek geliri, malı (para veya o mahiyetteki kıymetler dahil) veya kazancı bulunmayanlara muhtaç denir.

Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Burada istisnadan yararlanmanın koşulu, yardımın muhtaç olanlara yapılmasıdır. Ancak G.V.K.'nun 25/2'nci maddesinde, asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımlarının hiç bir koşula bağlı olmaksızın bu istisna kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir.

Özel kişilerce hizmetlinin ölümü üzerine, mirasçılara kanuni bir zorunluluk olmaksızın verilen paralar, yardım niteliğinde olduğundan vergiden istisnadır. Yaşam kaydıyla yapılan yardımlarda da, çoğu kez yardım yapılan kişi karşı tarafa bu yardımın karşılığında gayrimenkulünü tahsis etmektedir. Özellikle yaşlı, kimsesiz ve bakıma muhtaç bazı kişiler, gayrimenkullerini bağışlamak suretiyle bakımlarını temin ettirirler veya belirli bir aylık alırlar. Böyle durumlarda, yardım karşılıksız değil, bir gayrimenkul

⁹⁵ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.384

karşılığında yapılmaktadır. Yardımın istisnaya girebilmesi için, bir menfaat karşılığı olmaksızın yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde yapılan yardım istisna kapsamına girmez.⁹⁶

3-Emekli, Dul Ve Yetimlerine Ödenen İkramiye Ve Toplu Tazminat Ödemeleri:

G.V.K.'nın 25/3'üncü maddesiyle “ Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz olan emekli sandıklarınca kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar ile 10 yıl süre ile prim veya aidat ödenmiş olmak kaydıyla Türkiye’de bulunan sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından iade olunan mevduat veya toptan yapılan ödeme tutarı (Kamu idare ve müesseseleri ile kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumları dışında kalan tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları ile sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan yapılan ödemeler en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif emekli sandıkları ile sigorta şirketleri ve yardım sandıklarından gerek aynı emekli sandığı ile sigorta şirketleri ve yardım sandıklarından muhtelif zamanlarda alınan ikramiye, tazminat ve toptan yapılan ödemeler topluca dikkate alınır.) Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, hizmet erbabının emekliye ayrılması nedeniyle Meyak aidatı olarak 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu hükümleri uyarınca kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumu niteliğindeki kuruma kesilen Meyak aidatlarının, hak sahibine iade edilmesi halinde, anılan aidatların Gelir Vergisinden müstesna tutulması gerekmektedir.⁹⁷

⁹⁶Şükrü Kızılot, a.g.e., s.388,389

⁹⁷ M. B. Muk. 13.4.1982 Tarih ve 2-2128-21022/30964 Sayılı

4-Hizmet Erbabına Ödenen Çocuk Zamları:

G.V.K.'nın 25/4'üncü maddesine göre hizmet erbabına ödenen çocuk zamları vergiden istisna edilmiştir. Ancak, bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığında, fazlası vergiye tabidir.

Bu yardım 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun “ Aile Yardımı Ödeneği” başlıklı 202'inci maddesinde çocuklardan her biri için 50 gösterge rakamının aylık katsayısı ile çarpılması sonucu elde edilecek miktar üzerinden ödenir. Eşlerden birine iş akdi veya toplu sözleşme gereği çocukları için yapılan aile yardımı ödeneği daha düşük ise yalnız aradaki fark ödenir. Aile yardımı ödeneği hiç bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaksızın ödenir. Memur, çocuk için ödenen yardıma çocuğun doğduğu tarihi takip eden ay başından itibaren hak kazanır.

5-Hizmet Erbabına Yapılan Evlenme Ve Doğum Yardımları:

Evlenme ve doğum nedeniyle yapılan yardımlar G.V.K.'nın 25/5'inci maddesi uyarınca Gelir Vergisinden müstesna tutulmuştur.

Evlenme yardımları, çalışanların evlenmeleri durumunda, evlilik harcamalarına katkıda bulunabilmek üzere çalıştıkları kurum tarafından yapılan yardımlardır. Doğum yardımları ise çalışan kadınların ve erkeklerin eşlerinin doğum yapmaları durumunda, bağlı oldukları işveren tarafından doğum harcamalarının karşılanması için yapılan yardımlardır.⁹⁸

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 207'nci maddesine göre, devlet memurlarından çocuğu dünyaya gelenlerin 75 gösterge rakamının aylık katsayısı ile çarpılması sonucu elde edilecek miktarda doğum yardımı ödeneği verilir.

⁹⁸ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.397,398

Bu istisna, hizmet erbabının 2 aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır. Bunu aşan kısım ücret olarak vergilendirilir.

6-Sosyal Sigorta Kurumları Tarafından Sigortalılara Yapılan Ödemeler:

Sosyal Sigortalar Kurumunca, işçilere hasta buldukları dönem için ödenen iş göremezlik ödenekleri, Gelir Vergisinden istisnadır. Öte yandan, Toplu İş Sözleşmesi uyarınca hasta bulunulan dönemde, ayrıca işveren tarafından ödenen ücretler ise hasta bulunulan devrenin ücretini teşkil edeceğinden bu kısmın Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uyarınca vergiye tabi tutulması gerekmektedir.⁹⁹

7-Kıdem Tazminatları:

Kıdem tazminatı; kavram olarak, belirli bir süre çalışıp iş sözleşmesi sona eren işçiye, yasada sayılan durumlarda ve hizmet süresi ile ücretine göre değişen miktarda işverence ödenmesi gereken parayı anlatır.¹⁰⁰

G.V.K.'nun 25/7'nci maddesi gereği, 1475 ve 854 sayılı kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Ancak hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.

G.V.K.'nun 61'inci maddesinde de “ Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile

⁹⁹ M. B. Muk.25.10.1982 Tarih ve 2-2128-2489 Sayılı

¹⁰⁰ Tankut Centel, **İş Hukuku**, (Cilt:1, Bireysel İş Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1994), s.205

temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.” hükmü yer almıştır.

Bu hükümler uyarınca, 1475 Sayılı İş Kanununa tabi olmadığı anlaşılan icra kurulu üyelerine, ilgili kuruluşun ana tüzüğü hükümleri uyarınca ödenen tazminatın Gelir Vergisi Kanununun 25/7’nci maddesi ile ilgilendirilmeksizin ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.¹⁰¹

G.V.K.’nun 25/7’nci maddesi uyarınca, işten çıkma veya çıkarılma tazminatı olarak ödenen kıdem tazminatlarına uygulanacak olan 24 aylık istisna tutarı, hizmet erbabına toplam çalışma hayatı boyunca yalnız bir defa uygulanacaktır. Bu nedenle, birden fazla işyerinden veya aynı işyerinden, birden fazla kıdem tazminatı alan hizmet erbabının, 24 aylık istisna tutarı hesaplanırken, ilgili iş mevzuatı uyarınca işvereninden alacağı belgeye, işten ayrılma sırasında aldığı kıdem tazminatını ve uygulanan istisna miktarını yazdıracak ve son olarak işten ayrıldığı işverence hesaplanacak kıdem tazminatının 24 aylık tutarında, daha önceki işverenlerden alınan kıdem tazminatına uygulanan istisna tutarı düşülmek suretiyle kıdem tazminatı istisna miktarı bulunacaktır.¹⁰²

G.V.K.’nun 25/7’nci maddesi uyarınca işten çıkma tazminatı sayılan kıdem tazminatının 24 aylık istisna tutarının hesabında, İş ve Deniz İş yasasında yer alan, “Kıdem tazminatına esas olacak 30 günlük ücret tutarının beher yıl için nazara alınacak miktarı 1475 sayılı İş Kanununa göre tespit edilmiş olan günlük asgari ücretin 30 günlük tutarının yedi buçuk katından fazla olamaz” hükmündeki sınırlayıcı azami tutar gözönünde bulundurulmak zorundadır. Bir başka ifade ile, vergiden istisna edilecek

¹⁰¹ M. B. Muk. 30.7.1982 Tarih ve 2-2115-8779 Sayılı

¹⁰² M. B. Muk. 9.7.1982 Tarih ve 2-2115 Sayılı

kıdem tazminatının her yıl için ödenecek azami kıdem tazminatı tutarını aşmaması ve ayrıca bu tutarın 24 yıl hizmeti olan işçiye ödenecek tutardan da fazla olmaması gerekir. Kıdem tazminatının istisna tutarının hesabında, yıldan artan sürelerin tam yıl olarak dikkate alınması gerekir. Öte yandan, kıdem tazminatının yukarıdaki ilkeler doğrultusunda vergiden istisna edilecek kısmının hesabında, işçiye asıl ücreti dışında ödenen akdi ve yasadan doğma para ve para ile ifade olunacak tüm yararların gözönünde bulundurulması zorunludur.¹⁰³

8-Nafakalar:

Nafaka, Medeni Kanununun 315'inci maddesinde, yardım edilmediği takdirde zor duruma düşecek olan usul ve furuua ve kardeşlere yapılan yardımlar şeklinde tanımlanmıştır.

Nafakalar, nafakayı alan için G.V.K.'nun 25/8'inci maddesine göre Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

9-Yardım Sandıkları Tarafından Statüleri Gereğince Kendi Üyelerine Ölüm, Sakatlık, Hastalık, Doğum, Evlenme Gibi Sebeplerle Yapılan Yardımlar:

G.V.K.'nun 25/9'uncu maddesi uyarınca yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, sakatlık, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar Gelir Vergisinden müstesna tutulmuştur.

Noter yardım sandığı tarafından noterlerin ölümünde mirasçılara yapılan ölüm yardımı vergiden müstesnadır. Noterlere ödenen toptan tazminatlar ise gelir vergisinden istisna edilemez. Noterlerin yanında mukavele ile çalışan memurların işten ayrılma veya

¹⁰³ Muammer Özzybek, *Gelir Vergisi Açısından Kıdem Tazminatı Ve Vergi İadesi Uygulaması Örnekli-İçtihatı*, (İstanbul: Önsöz Basım Ve Yayıncılık Koll. Şti, 1980), s.68

işten çıkarılmaları halinde bunlara yapılan ödemeler, noter yardım sandığı, emekli sandığı vasfında olmadığından gelir vergisinden istisna edilemez.

Noter Yardım Sandığının feshi üzerine üyelerine iade edilen aidat Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.¹⁰⁴

10-Yabancı Ülkelerde Bulunan Sosyal Güvenlik Kurumları Tarafından Ödenen Emekli, Dul, Yetim Ve Evlenme İkramiyeleri:

Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar G. V. K.'nun 25/10'uncu maddesi ile Gelir Vergisinden müstesna tutulmuştur.

3.4.1.4. Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar

G.V.K.'nun 26'ncı maddesinde belirtilen vatan hizmetleri yardımları Gelir Vergisinden müstesnadır. Bunlar:

i-Harp malûllüğü zamları: Harp malûllerine Emekli Sandığı Kanunu uyarınca ödenen aylık ve zamların gelir vergisinden müstesna olduğu Danıştayın bir muktezasında yer almıştır.¹⁰⁵

ii-Harp malûllerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri: 1485 Sayılı İnhisar Beyiyeleri Üçte Birlerinin Harp Malûllerine Ve Şehit Yetimlerine Tahsis Ve Tevziine Dair Kanununun 2'inci maddesinde, "Beyiye tezkeresi verilen herkesten, muayyen olan beyiyenin üçte biri, malûller ve şehit yetimleri menfaatine, inhisar (Tekel) idarelerince alıkonularak her ay sonunda düzenli olarak Ziraat Bankasına

¹⁰⁴ D. 4. D. 3.11.1976 Gün ve E: 1976/ 275, K: 1976/ 2510

¹⁰⁵ M. B. Muk. 26.10.1982 Tarih ve 2-2193/22947

yatırılacağı ve bu bankaca (harp malûlleri ve şehit yetimleri hesabı) adıyla açılacak bir hesaba kaydedileceği “ ve 4’üncü maddesinde ise, bütün beyiye üçte birler tutarının harp malûllerine ve şehit yetimlerine bazı esaslara göre dağıtılacağı açıklanmıştır. Bu esaslar çerçevesinde, harp malûlleri, şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyelerinin vergiden istisna olduğu, G.V.K.’nın 26’ncı maddesinin 2 no.lu bendinde belirtilmiştir.¹⁰⁶

iii-Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler: Bu hükmün uygulanmasında özel kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenlerle harp, isyan, eşkıya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkumların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır.

iv-Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar: Ülkemizde büyük hizmetleri dokunmuş olanlara veya bunların akraba, dul ve yetimlerine, özel kanunlarla bağlanıp her yıl Bütçe Kanununda miktarları belirlenen vatani hizmet aylıkları ile bu kişilere verilen ödüller, gelir vergisinden istisna tutulmuştur.¹⁰⁷

3.4.1.5. Teçhizat ve Tayin Bedellerinde İstisnalar

G.V.K.’nın 27’nci maddesinde yer alan teçhizat ve tayin bedelleri Gelir Vergisinden müstesnadır. Bunlar;

i-Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler: Bu yardımlar nakit veya ayın şeklinde yapılabilir. Her iki şekilde, yapılan ödemelerin vergiden istisna tutulabilmesi için, özel bir kanun hükmüne

¹⁰⁶ Şükrü Kızılot, a.g.e., s. 420

¹⁰⁷ Ayn, s. 421

dayanması gerekir. Özel bir kanuna değil de, bazı idari kararlara dayanılarak yapılan ödemeler bu bentteki istisnadan yararlanamazlar.¹⁰⁸

ii-Demirbaş olarak verilen giyim eşyası: Burada kastedilen giysiler, resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giysilerdir. Giyim eşyası bedelinin Gelir Vergisinden istisna edilebilmesi için, işin özelliğine göre giyilme zorunluluğu olan bir giyim eşyası olması, ilgililere demirbaş olarak verilmesi ve işten ayrılma halinde de, personelden geri alınması gerekir. Bu durum karşısında, belirtilen amaçlar dışında personele yapılan ödemelerin, ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekir.¹⁰⁹

Maliye Bakanlığının bir muktezası ile, toplu iş sözleşmesi gereğince, nakden ya da demirbaş niteliğinde olmayan ve ayın olarak verilen giyecek yardımlarının vergiye tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.¹¹⁰

iii-Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri: Böylece yatılı okullar tarafından öğrencilere verilen giyim eşyası (elbise, ayakkabı, çamaşır vs.) giderleri vergiden istisnadır.¹¹¹

3.4.1.6. Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde

Tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan bazı ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir. G.V.K.'nun 28'inci maddesinde sayılan ödemeler şunlardır:

¹⁰⁸ Şükrü Kızılot,a.g.e., s.423

¹⁰⁹ M. B. Muk. 25.2.1980 Tarih ve 2-2115-6736/13803 Sayılı

¹¹⁰ M. B. Muk. 7.4.1981 Tarih ve 2-2128/20534 Sayılı

¹¹¹ Şükrü Kızılot,a.g.e., s. 426

i-Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar: 1416 sayılı Ecnebi Memleketlere Gönderilecek Talebe Hakkında Kanununun 13'üncü maddesine göre; öğrenci ödeneği, bütün öğrencileri kapsamak üzere her yıl Milli Eğitim Bakanlığı ve Maliye Bakanlıklarınca tespit edilecek aylık miktar ile zaruri giderler toplamından teşkil eder. Resmi ve özel müesseseler hesabına, yabancı ülkelerde tahsilde veya stajda bulunan öğrencilere gider karşılığı olarak verilen paralar Gelir Vergisinden istisna edilir.¹¹² Özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Ayrıca, öğrenci ve stajyerler, ister devlet tarafından, isterse özel kuruluşlar ya da kişiler tarafından gönderilsin asli görevleri veya memuriyetleri dolayısıyla aldıkları ücretler istisna kapsamında değildir.

ii-Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar: Türkiye'deki bir öğrenciye burs şeklinde veya bir yurttaki bakılması veya yatılı okulda öğrenim görmesi için yapılan bütün ödemeler istisna kapsamı içine dahildir. Türkiye'de tahsilde bulunanlara yapılacak giderler için bir sınırlama yoktur. Miktar ne olursa olsun istisnadan yararlanır. Ancak, burs alan kişinin herhangi bir geliri varsa, bu istisnadan yararlanamaz.¹¹³

iii-Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler: Tatbikat ödemelerinin vergiden istisna tutulabilmesi için, tatbikatın öğretim için zorunlu olması ve ödemelerin öğretim kuruluşları ya da öğretim giderlerini karşılayanlar yani, resmi ve özel kuruluş veya özel kişiler tarafından yapılmış olması gerekmektedir. Ücretin öğretim kurumu tarafından ödenmesi durumunda öğrencinin burslu veya burssuz olmasının bir önemi yoktur. Ücretin, tahsil masraflarını

¹¹² Mehmet Timur, "Özel Sektörlerce Öğrencilerin Okutulması, Staj ve Burs Verilmesi Nedeniyle Ödenen Ücretlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu", *Yaklaşım Dergisi*, (Yıl 4, Sayı 47, Kasım, 1996), s.55

¹¹³ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.430

karşıl原因anlar tarafından ödenmesi durumunda ise, yalnızca bu koşulun var olup olmamasına bağlıdır. Eğer, ücret öğretim giderlerini üstlenmiş olanlar tarafından verilmiş ise, ödeme ister burs şeklinde ister başka bir isim ve şekilde olsun, istisna hükmü uygulanır. Hizmetin tahsil masraflarını karşılayan kuruluşa bağlı işveren yanında yapılması durumunda da gerekli istisnanın uygulanması gerekir. Ayrıca, kalifiye eleman yetiştirmek üzere kuruluşların kendi bünyeleri içinde kurdukları tahsil ve tatbikat okullarında öğrenim yapan öğrencilere ödenen ücretler de vergiden istisna tutulur.¹¹⁴ Danıştayın bu konuda aldığı bir karara göre, asistan olarak görevli bulunan şahsın doktora yapması dolayısıyla kendisine verilen burs dahi gelir vergisinden müstesnadır.¹¹⁵

3.4.1.7. Teşvik İkramiye Ve Mükafatlarında İstisnalar

G.V.K.'nun 29'ncü maddesi ile ülkenin kültürü, sağlığı ve güvenliği ile ilgili bir takım faaliyetleri teşvik etmek ve bazı sportif faaliyetleri desteklemek amacıyla, bu faaliyetler nedeniyle ödenen ikramiye ve mükafatlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.¹¹⁶

Gelir Vergisinden istisna tutulan teşvik, ikramiye ve mükafatlar aşağıda incelenmiştir.

3.4.1.7.1. İlim, Fenni Ve Güzel Sanatları Teşvik Amacıyla Verilen Mükafatlar Ve İkramiyeler

G.V.K.'nun 29'uncü maddesinin 1'nci bendinde ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve

¹¹⁴ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.431,432

¹¹⁵ D. 4. D. 18.9.1972 Gün ve E.:1971/1924, K.:1972/5186

¹¹⁶ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.436

faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiye ve mükafatlar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Bu bentte düzenlenen istisnadan yararlanabilmek için aranan temel şart; verilen ikramiye ve mükafatların, memlekette ilim ve tekniği, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve yurt bakımından yararlı diğer işleri teşvik amacına dayanması ve bunların yurt ölçüsünde de bir yarar sağlaması gerekmektedir. Bu nedenle; belli bir kurum veya dairenin yararına bir faaliyeti teşvik eden ikramiye ve mükafatlar gelir vergisine tabi tutulur.¹¹⁷

Bu istisna uygulamasında ortaya çıkan ve özellik arzeden durumları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

Herhangi bir müessesenin kendi lehine en uygun projeyi elde etmek için açtığı proje yarışmasından elde edilen ikramiyelerin güzel sanatları teşvike yönelik bir ikramiye sayılmaması nedeniyle anılan istisna uygulaması kapsamına girmez.¹¹⁸

Kıdem ve tecrübeleri gözönünde tutularak işçilere ödenen ikramiyeler vergiden istisna edilen teşvik ikramiyesi niteliğinde olmadığından anılan istisna uygulaması kapsamına girmez. Mükellefe ödenen söz konusu ikramiye memleket ölçüsünde önem taşımaktan çok işyeri seviyesinde kalan ve ancak o yerde çalışan işçilere açık olan bir hizmet dolayısıyla verilmiştir. Bu nedenle istisna kapsamında değerlendirilmesine imkan yoktur.¹¹⁹

¹¹⁷ Hasan Yalçın, "Teşvik Gayesiyle Verilen İkramiye Ve Mükafatlara İlişkin İstisna Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:176, Nisan 1996), s.90

¹¹⁸ D. 4. D. 7.2.1973 Gün ve E.:1977/ 2224, K:1973/ 456

¹¹⁹ D. 4. D. 13.3.2973 Gün ve E.:1973/ 406 K:1973/ 1185

Banka şube müdürüne üstün çalışmasından dolayı verilen üç aylık tutarındaki ikramiye teşvik ikramiyesi ve mükafatı sayılamayacağından anılan istisna kapsamına girmez.¹²⁰

At sahiplerine verilen teşvik ikramiyesinden, jokeylere verilen pay, ücret niteliğinde olup teşvik ikramiyesi sayılmaz ve bu nedenle anılan istisna uygulaması kapsamına girmez. Jokeyler atların yetiştirilmesi ve eğitiminde değil, yalnızca koşullarda görev aldıklarından ve at yarışlarını 29'uncu maddede öngörülen spor müsabakalarından saymaya imkan bulunmadığından istisna hükmü kapsamında değerlendirilmesine imkan yoktur.¹²¹

At yarışlarından elde edilen ikramiyeler, teşvik amacıyla verilen ikramiye ve mükafat niteliğinde olmadığından anılan istisna uygulaması kapsamına girmez.¹²²

Halı kurslarında çalışanlara yapılan ödemeler teşvik ikramiyesi niteliğinde olmadığından anılan istisna uygulaması kapsamına girmez. Yapılan bu ödemelerin ücret kabul edilerek vergiye tabi olduğu kararna varılmıştır.¹²³

Görevi gereği herhangi bir kaçakçılık olayını ihbar eden veya el koyan Devlet Memurlarına Özel Kanunlarına dayanılarak verilen muhbir ve müsadir ikramiyeleri anılan istisna uygulaması kapsamına girmez. Söz konusu şahıslara anılan nedenlerle verilen muhbir ve müsadir ikramiyeleri gelir vergisinden müstesnadır.

Devlet Klasik Türk Müziği Korosunda görevli sanatçılara verilen 4 aylık ikramiye ve buna ilave teşvik ikramiyelerinin gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir. Ödenen bu tür teşvik ikramiyeleri ücret olarak vergilendirilir.¹²⁴

¹²⁰ D. 4. D. 9.10.1978 Gün ve E: 1978/ 1655 K: 1978/ 2676

¹²¹ D. 4. D. 9.4.1970 Gün ve E: 1968/5861, 1970/1913

¹²² D. 11. D. 7.4.1971 Gün ve E: 1971/717, K: 1971/818

¹²³ D. 4. D. 31.5.1966 Gün ve E: 1962/774, K: 1966/2668

¹²⁴ M.B. Öz., 20.7.1995 Tarih ve 18026 Sayılı

Deprem sırasında gösterilen üstün başarı ve çalışmalarından dolayı, bağlı olduğu kurum tarafından ödüllendirilerek yapılan ödeme, G.V.K.'nın 29/1'inci maddesindeki istisna hükmünden yararlanamaz.¹²⁵

Polislere gösterdikleri başarılarından dolayı İçişleri Bakanlığı İntihap Encümeni kararıyla verilen ikramiyelerin memleket bakımından faydalı iş ve faaliyetleri teşvik maksadı ile verildiğinin kabulü ve vergiden istisnası gerekir.¹²⁶

Hayvan sun'i tohumlama işinden dolayı ödenen mükafat ve tohumlamada hayvan sayısına göre verilen primler , tarım hayvan yetiştirilmesini teşvik maksadıyla verildiği için vergiden istisnadır.¹²⁷

3.4.1.7.2. Uçuş Ve Dalış Gibi Belli Hizmetler Nedeniyle Verilen İkramiye, Gündelik Ve Zamlar

G.V.K.'nın 29'ncü maddesinin 2'nci bendi ile subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilenlere; uçuş hizmetleri, denizaltına dalış yapanlara dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Bu istisna uygulamasında dikkat edilmesi gereken en önemli husus, söz konusu istisnanın, fiili uçuş ve dalış hizmetleri karşılığında yapılacak tazminat, gündelik, ikramiye ve zam ödemelerine münhasır bulunmasıdır.¹²⁸

¹²⁵ D. 4. D. 7.2.1978 Gün ve E: 1977/1932, K: 1978/317

¹²⁶ M.B. Muk. 4.11.1975 Tarih ve 2-2128-10638/57157 Sayılı

¹²⁷ D. 4. D. 1.11.1977 Gün ve E: 1977/ 1153, K: 1977/ 2794

¹²⁸ Hasan Yalçın, "Teşvik Gayesiyle Verilen İkramiye ve Mükafatlara İlişkin İstisna Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:176, Nisan, 1996), s.91

Konuyla ilgili olarak Danıştayın verdiği bir karara göre; Türk semalarında hava yolları işletmeciliği görevini yapmak amacıyla görevlendirilen personele uçuş nedeniyle verilen gündelik, ikramiye ve zamlar gelir vergisinden istisnadır.

3.4.1.7.3. Amatör Sporculara Spor Yarışmalarına Katılmaları Nedeniyle Ödenen Ödül Ve İkramiyeler

G.V.K.'nun 29'ncü maddesinin 3'ncü bendi ile spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Dikkat edilirse bu istisna sadece amatör sporculara tanınmış olup, profesyonel sporculara ödül, mükafat ve benzeri menfaatler gelir vergisine tabidir. Aynı şekilde sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler de G.V.K.'nun 61'nci maddesinin 6'ncı bendinde belirtildiği gibi vergiye tabidir. Nitekim Danıştay'ın kararı da amatör ve profesyonel futbolculara ödenen maç ve teşvik primleriyle transfer ücretleri vergiye tabi olduğu yönündedir.¹²⁹ Buna göre sporculara ödenen maç ve teşvik primleri, spor müsabakalarına iştirak edenlere verilen ikramiye ve mükafat niteliğinde olmayıp, sair adlarla yapılan ödemeler niteliğindedir.

3.4.1.7.4. Spor Yarışmalarını Yöneten Hakemlere Ödenen Ücretler

G.V.K.'nun 29'ncü maddesinin 4'üncü bendi ile spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler Gelir Vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu hükme göre her türlü spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden müstesnadır.

Bu konuyla ilgili Maliye Bakanlığının bir muktezasına göre at yarışlarını yöneten hakemlere ödenen ücretler de gelir vergisinden istisnadır.¹³⁰

¹²⁹ D.7. D. K., E: 1971/7607, K:1973/2229

¹³⁰ M.B. Muk. 14.4.1981 Tarih ve 2-2115/22418 Sayılı

3.4.2. Ücretlerde Muafıklar

Aşağıda incelenecek olan ücretlerde yer alan muafık hükümlerine siyasi amaçlar doğrultusunda yer verilmiştir.

3.4.2.1. Diplomat Muafığı

Gelir Vergisi Kanununun 15. Maddesine göre;yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o ülkenin uyrukluğunda bulunan memurları,Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muafırlar ve bu muafığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.

Diplomat muafığına, siyasi, idari ve mali nedenlerle, uluslararası bir nezaket kuralı olarak tüm ülkelerde olduğu gibi, Gelir Vergisi Kanunumuzda da yer verilmiştir. Bunun nedeni, yabancı devletin temsilcisi olarak Türkiye’de görev yapanların mükellef veya sorumlu olarak veya tarhiyatına muhatap tutulmalarının, diplomasi kuralları gereğince pek uygun olmayacağı düşüncesinden kaynaklanmaktadır.¹³¹

Diplomat muafığından yararlanabilmek için;

i-Elçi, maslahatgüzar ve konsolos olmak,

ii-Yabancı elçilik ve konsolosluklara bağılı memur olmak ve o ülkenin uyrukluğunda bulunmak,

¹³¹ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.215, 216

iii-Yabancı devlet tarafından Türkiye’de resmi bir göreve tayin edilmiş olmak gerekmektedir.¹³²

Devletler Genel Hukuku gereği, diplomat muaflığından yararlanan elçi, konsolos, maslahatgüzarın eşleri ile küçük çocukları da aynı haklarla vergiden muaftır.¹³³

Yukarıda sözü edilen yabancı devlet memurlarının muaflıktan yararlanabilmeleri yalnızca kanunda tespit edilen nitelikleri taşımalarına ve aynı niteliği taşıyan Türk memurlarının da bu ülkelerde karşılıklı olarak gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmalarına bağlıdır. Başka bir anlatımla siyasi, idari ve mali nedenlerle getirilmiş olan muaflık, ancak karşılıklı olmak koşuluyla uygulama alanı bulmaktadır. Karşılıklı olma, Türkiye’de bir siyasi temsilcilik mensuplarına muafiyet tanınmasını, ilgili ülkedeki Türkiye’nin elçilik ve konsolosluklarında çalışan elçi, maslahatgüzar, konsolos ve Türk uyruklu görevlilere vergi muafiyeti tanınıyorsa, o devletin Türkiye’deki temsilci ve görevlileri de, G.V.K.’nun 15.maddesinde yer alan muafiyetten yararlanamazlar. Bu durumda, ilgililer yıllık beyanname vermek zorundadırlar.¹³⁴

Diplomat muaflığından yararlanacak kişinin, Türkiye’de görevli olması gerekmektedir. Bir yabancı devletin, Türkiye’de görevli olması gerekmektedir. Bir yabancı devletin, Türkiye dışındaki bir ülkede görevli diplomatı, eğer Türkiye’de gelir elde ederse, genel hükümler doğrultusunda vergilendirilir.¹³⁵

Muafiyetten yararlanmak için elçi, maslahatgüzar ve konsolosların o devletin uyrukluğunda olmaları zorunlu değildir. Oysa, yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan diğer görevlilerin, muafiyetten yararlanmaları, elçilik ve konsolosluğun ait

¹³² Nezihe Sönmez, a.g.e., s.189

¹³³ Aynı, s.5

¹³⁴ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.216

¹³⁵ Aynı, s.218

olduğu devletin uyrukluğunda bulunmaları koşuluna bağlıdır; başka bir uyrukluğa sahip olmaları durumunda bu muaflık hokmü geçerli değildir. Örneğin, Fransa'nın Ankara Büyükelçiliğinde, İngiliz uyruklu bir memur çalışıyor ise, bu memur sadece G.V.K.'nun 16. Maddesindeki ücret istisnasından yararlanır¹³⁶, diplomat muaflığından yararlanamaz.

G.V.K.'nun 15'inci maddenin son fıkrasına göre bu muaflık, menkul sermaye iradı üzerinde kaynakta kesme yoluyla alınan vergiyi kapsamamaktadır. Çünkü bir yabancı diplomatın kişisel olarak sahip bulunduğu menkul kıymetlerden elde edeceği gelir ile resmi görevi arasında bir ilişki yoktur.¹³⁷ Örneğin, bir banka şubesinde mevduatı bulunan bir diplomatın hesabına yüz milyon TL faiz yürütölerek, kaynakta yüzde on ikiden on iki milyon TL vergi kesiliyorsa, diplomat muaflığının bu kesintiye etkisi yoktur.¹³⁸

3.4.2.2. Deprem Bölgesindeki Ücretlilere İlişkin Muaflık

4481 Sayılı Kanunla Ek Gelir ve Ek Kurumlar Vergisi getirilmiş ve yine bu kanunla 17.08.1999 veya 12.11.1999 tarihleri itibariyle Kocaeli, Sakarya, Yalova ve Bolu illerinin merkez ve ilçelerinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar (depremde zarar görmediğini veya vergi ödemek istediğini beyan edenler hariç) ile bu illerdeki işyerlerinde fiilen çalışan ücretliler muaftır. Yine aynı kanunun 4'üncü maddesi uyarınca da ücret gelirlerinin 12 milyar lirası ek gelir vergisinden muaftır.

Bu yasa hokmüyle depremzedelere bir vergi kolaylığı sağlanmış ve sosyal amaçlı bu muaflık getirilmiştir.

¹³⁶ Aynı, a.g.e., s.217

¹³⁷ Nezihe Sönmez, a.g.e., s.190

¹³⁸ Abdurrahman Akdoğan, a.g.e., s.82

3.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna

Gayrimenkul Sermaye İratlarında yer alan tek istisna konut istisnasıdır. Bu istisnaya aşağıda ayrıntılı olarak değinilecektir.

3.5.1. Konut İstisnası

G.V.K.'nın 21'inci maddesi ile gayrimenkul sermaye iratlarında konut istisnasına şöyle yer verilmiştir;

“Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2000 yılında 630.000.000 lirası gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.”

Gayrimenkul sermaye iradı istisnası ile, ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti dışında kalan ve gayrimenkulünü kiraya vermek suretiyle irat sağlayan kişilerin, belli bir tutarı geçmeyen gelirlerinin vergiden muaf tutulması suretiyle ekonomik açıdan korunmaları hedeflenmiştir.

Ancak gayrimenkul sermaye iradı olanları koruyan bu istisnanın, korumaya çalıştığı kişilerin genellikle vergi ödeme gücü bulunan mükellefler olduğu ve bu nedenle büyük vergi kaybına yol açtığı görülmektedir.

4369 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun gerekçesi şöyledir;

“Mevcut düzenlemede, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasılatın belirli bir kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnadan, gelirini zamanında ve tam olarak beyan edenlerle birlikte, binalarını kiraya verip istisna haddi üzerinde hasılat elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradını zamanında ve tam olarak beyan etmeyenler de yararlanmaktadır.

Maddede yapılan değişiklik, gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin tam olarak ve zamanında beyan edilmelerini teşvik etmek amacıyla, istisna tutarı üstünde hasılat elde edenlerin gelirlerini beyan etmemeleri veya eksik beyan etmeleri durumunda bu mükellefin istisnadan yararlanmaları engellenmektedir. Böylece binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin zamanında ve tam olarak beyan edilmemesinin maliyeti artırılmaktadır. Diğer bir anlatımla bir binanın mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasılatın o yıl için uygulanabilecek istisna tutarını aşması ve bu kiralama işleminden elde edilen gelirin zamanında beyan edilmediğinin tespiti halinde, vergiye tabi gelirin hesabından istisna tutarı dikkate alınmayacaktır. Maddede yapılan bir diğer değişiklik ile istisna tutarı günün ekonomik koşullarına uygun hale getirilerek 630 milyon liraya çıkarılmıştır.”

Gayrimenkul sermaye iratlarında konut istisnası tutarı V.U.K. Mük. M. 123’e göre; her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak V.U.K. hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle bulunur.

Bu istisna uygulaması, düşük irat elde edenleri daha az, yüksek irat elde edenleri daha fazla vergilendirme sonucunu yaratmaktadır. Bu dikey adalet açısından olumludur. Ancak ticari kazanç elde eden bir tüccar, mesken kirası nedeniyle istisnadan yararlanamazken daha yüksek gelirli bir mükellef istisnadan yararlanabilmektedir. Bu da vergide eşitlik ilkesini zedelemekte ve ticari, zirai ve mesleki kazancı olan mükellefler aleyhinde bir durum yaratmaktadır. Bu da büyük bir sakınca arz etmektedir.

3.5.1.1. Konut İstisnasından Yararlanmanın Şartları

Sürekli ve kısmi istisna niteliğinde olan konut istisnasından yararlanabilmek için bazı şartların varlığı gerekmektedir. Bunlar;

1. İstisna sadece mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirler için söz konusudur. İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelir için istisna uygulanması söz konusu değildir. Aynı şekilde binanın hem mesken hem işyeri olarak kullanılmasından elde edilen hasıllara da istisna uygulanmaz.
2. Elde edilen gayrimenkul sermaye iradının istisna tutarını aşması durumunda, aşan kısım vergiye tabi tutulur.

Konut kira geliri 630.000.000 lira veya bundan daha azsa yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmez. Konut kira geliri 630.000.000 liranın üzerinde ise ne olursa olsun gelir vergisi beyannamesi verilir.

3. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

4369 Sayılı Kanununun 27'nci maddesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 21'nci maddesinin birinci fıkrası değiştirilmiş, ikinci fıkra ise aynen bırakılmıştır. Söz konusu maddenin ikinci fıkrası aynen aşağıdaki gibidir:

‘Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan yararlanamazlar.’

Bu madde hükmünde yer alan ‘...ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar...’ ifadesinin kaldırılması gerekirdi; çünkü, 4369 sayılı kanunla, Gelir Vergisi Kanununun 93’ncü maddesi yürürlükten 29/07/1998 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Kaldırılan 93’ncü madde uyarınca, tam mükellefiyette eşlerin ve velayet altındaki çocuklar ile 18 yaşından küçük çocukların gelirleri -maddede belirtilen istisnai koşullarda elde edilen menkul ve gayrimenkul sermaye iratları hariç- aile reisi tarafından verilen Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde birleştirilerek beyan edilmekteydi. Dolayısıyla, aile reisinin ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olması halinde, beyannameye dahil edilen eşin ve çocukların konut kira gelirleri istisnadan faydalanamıyordu. Ancak, eşin ve çocukların 93’ncü maddede belirtilen durumlarda elde ettikleri konut kiralari nedeniyle ayrı beyanname vermeleri halinde, kendilerinin yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde oldukları ticari, zirai veya mesleki kazançlarının bulunmaması halinde istisnadan faydalanmaktaydılar.¹³⁹

93’ncü maddenin yürürlükten kaldırılması nedeniyle aile bireylerinin her biri kendi gelirleri için ayrı ayrı beyanname verecektir. Bu durumda, beyanname veren her aile bireyinin kendilerinin yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde oldukları ticari, zirai veya mesleki kazançlarının bulunmaması halinde konut istisnasından da faydalanabilecektir. Bu nedenle, 21’nci maddenin ikinci fıkrasındaki ‘...ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar...’ ifadesinin de yürürlükten kaldırılması gerekirdi.

4. İstisna bir takvim yılı içinde elde edilen gayri safi hasıllata uygulanır.

5. İstisna şahsa yöneliktir.

¹³⁹ Mustafa Dündar, Mehtap Konuk, “4369 Sayılı Yasanın Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Vergi Dünyası*, (Sayı:122, Kasım 1998), s.26, 27

Bir kişinin birden fazla meskeni olup kiraya vermesi durumunda istisna, toplam hasıllata sadece bir kez uygulanır.

Birden fazla kişinin ortak sahip oldukları konuttan elde edilen hasıllatta ise istisna, her bir ortak tarafından ayrı ayrı uygulanır. Örneğin üç konutunu kiraya veren bir şahıs her bir konut için ayrı ayrı istisnadan yararlanamaz. İstisna üç konut için 630.000.000 lira olarak uygulanır.

Ölüm halinde, miras bırakandan mirasçılara kalan binaların gelecek dönemlere ilişkin kira gelirleri, mirasçılara ait olup, ister paylaştırılsın isterse paylaştırılmasın istisnadan her bir mirasçı ayrı ayrı yararlanır.

6. İstisna haddi üzerinde hasıllat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde bu istisnadan yararlanılamaz.

G.V.K.'nın 21'inci maddesi ile istisna haddi üzerinde hasıllat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanılmayacağı belirtilmiştir. Bu hüküm ile binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasıllatın doğru olarak beyan edilmesi teşvik edilmiştir.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne yayınlanan 10.02.1999 Tarih ve 1999/2 sıra no.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinin dördüncü paragrafında; “İdarece herhangi bir tespit yapılmadan önce, süresinde beyan etmedikleri veya süresinde verdikleri beyannamede yer almayan mesken kirası gelirlerini kendiliklerinden, süresinden sonra verecekleri beyanname ile beyan edenler de bu istisnadan yararlanabileceklerdir.” denilmektedir. Bu uygulamadan beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olup Ocak ayı içinde yıllık gelir vergisi beyannamesi verenlerin yanı sıra, beyana tabi diğer gelir unsurlarının da bulunması nedeniyle Mart ayında verdikleri yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan etmedikleri veya süresinde verdikleri beyannamede yer almayan mesken kirası gelirlerini

kendiliklerinden, süresinden sonra verecekleri beyanname ile beyan edenler de yararlanabilecektir.¹⁴⁰

7. Kazancın tespitinde gerçek gider usulünü seçen mükellefler, istisna edilen hasıllata isabet eden gerçek giderlerini indirim konusu yapamayacaklardır. Giderlerin istisna kazanca isabet eden kısmı ise istisna tutarının toplam hasıllata oranına göre hesaplanacaktır. Götürü gider uygulamasında ise; %25 oranındaki götürü gider, istisnadan arındırılan hasıllata uygulanacaktır.

Gayrimenkulün konut olarak kiraya verilmesi işlemi herhangi bir nedenle, yılın tamamında değil, belli bir kısmında yapılmış ise 630.000.000 liralık istisna tamamen mi uygulanacak yoksa gayrimenkulün kiraya verildiği süreye tekabül eden kısmı mı uygulanacaktır?¹⁴¹ Örneğin, Bay (A) dairesini 01.01.2000 - 01.07.2000 tarihleri arasında kiraya vermiştir. Bay (A), altı aylık kira bedeli olarak 900.000.000 lirayı tahsil etmiştir. Bu durumda Bay (A), istisna tutarının tamamını mı yoksa yarısını mı indirecek? İstisna tutarı bir takvim yılı içinde elde edilen mesken kira gelirine uygulanacağından 630.000.000 liranın tamamını indirmesi uygundur.

Gelirin sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olması durumunda yıllık gelir vergisi beyanamesi, takip eden yılın Ocak ayı sonuna kadar verilir. Ancak başka bir gelirin olması halinde, beyanname Mart ayında verilecektir. Beyanname Ocak ayında verildiği takdirde ilk taksit Ocak ayı sonuna kadar, ikinci taksit Nisan ayı sonuna kadar ve üçüncü taksit ise Temmuz ayı sonuna kadar ödenir.

Son değişikliklere göre konut kira istisnasından;

¹⁴⁰ A. Murat Yıldız, "Kanuni Süresinden Sonra Mükelleflerce Beyanname Verilmesi Durumunda Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasından Yararlanılabilir mi?", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı:127, Nisan 1999), s.79,80

¹⁴¹ Sani Ak, "Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna Uygulamasına İlişkin Bir Sorun", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:211, Mart 1999), s.71

i- Vergiden muaf esnaf,

ii-Stopaj yoluyla vergilenen çiftçiler,

iii- Gelirleri sadece ücretten, gayrimenkul sermaye iratlarından, menkul sermaye iratlarından, diğer kazanç ve iratlardan ve gelirleri bu gelir unsurlarından birkaçından veya tamamından ibaret olanlar yararlanabilir.

Götürü usulde vergilendirilen ticaret ve sanat erbabı, 01.01.1999 tarihinden itibaren basit usulde vergilenmeye başlayacaktır. Ayrıca kazançları basit usulde tespit edilen bu mükellefler ticari kazanç sahibi haline gelecek, takip eden yıllarda yıllık gelir vergisi beyannamesi verecektir. Basit usulde vergilenecek kişiler her yılın Şubat ayında, yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir. Basit usulde kazançları tespit edilen kişiler 01. 01.1999 tarihinden itibaren artık, konut istisnasından yararlanamazlar. Çünkü G.V.K.'nun 21'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre; ticari kazancını yıllık beyanname ile beyan edenler bu istisnadan yararlanamaz. Ancak 1998 gelirleri için eski uygulama devam edecek ve bu kişiler konut istisnasından yararlanacaklardır.¹⁴²

3.6. Menkul Sermaye İratlarında İstisna

4369 Sayılı GVK'nun 75/5'inci maddesine göre; her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden, döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmazlar.

GVK'nun 75'inci maddesinde anılan menkul sermaye iratlarının döviz cinsinden ya da dövize endeksli olarak düzenlenmeleri, bu araçlara yapılan yatırımlardan kaynaklanan gelirlerin iki ayrı unsurdan oluşması sonucunu doğurmaktadır.

¹⁴² Mustafa Özyürek, "Esnafa Kira İstisnası Yok", *Milliyet Gazetesi*, 29 Ekim 1998

Bu unsurlardan birincisi, yapılan yatırımın (anapara) endeksli olduğu kıymetin değerinde meydana gelen artışa bağlı olarak elde edilen değer artışı, örneğin kur farkı geliridir.

Belli bir kıymete endeksli yatırım nedeniyle elde edilecek gelirin ikinci unsuru ise faizdir.

Endeks farkı veya kur farkı değişik adlar altında elde edilebilecek gelir unsurları, esasen yapılan yatırımın reel değerini korumaya yöneliktir. Bu nedenle, endeks veya kur farkından kaynaklanan bu tür gelirlerin nominal gelir olarak değerlendirilmesi mümkündür. Bu tür mali enstrümanlar üzerinden elde edilen faiz gelirleri ise, yatırımcının sağladığı reel gelirleri ifade etmektedir.

GVK’nda enflasyonist hareketlerden kaynaklanan ve nominal kazanç olarak adlandırılabilen olan menkul sermaye iratları vergilendirilmek istenmemiş ve bu çerçevede anılan kazançları vergi dışı bırakmak için iki yöntem öngörülmüştür.¹⁴³

Bunlarda ilki, kazancın belli bir unsurunun, menkul sermaye iratlarının tanımlanması sırasında kazanç sayılmamak suretiyle veri dışı bırakılmasıdır ki, GVK’nun 75/5’inci maddesindeki parantez içi ifade buna yöneliktir.

İkinci yöntem ise kazanç elde edildikten sonra, belli bir indirim nispetinin uygulanması suretiyle kazancın yine belirli bir kısmının vergi dışı bırakılmasıdır. GVK’nun 76’ncı maddesindeki indirim uygulaması da bu yönetime bir örnek teşkil etmektedir. Şimdi bu iki yöntemi biraz açıklayalım:

¹⁴³ Adnan Menderes Yayla, “Döviz Endeksli Menkul Kıymetler Üzerinden Yapılan Repo İşlemleri ve Vergilendirmede Karşılaşılan Bir Sorun”, **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:221, Ocak 2000), s.48-49

3.6.1. Kazancın Belli Bir Unsurunun Vergilendirmede Kazanç Sayılamaması

4369 Sayılı GVK'nun 75/5'inci maddesine eklenen parantez içi hüküm şöyledir: "Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmazlar."

Söz konusu maddede belirtilen kazanç sayılamama hali vergilendirme açısından iki temel sonuç doğuracaktır.

İlk sonuç bu tür değer artışı kazançlarının GVK'nun 94/7'nci maddesi uyarınca yapılacak tevkifata tabi olmamasıdır. Bu konuda ortaya çıkan tereddütler 59 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin konuya ilişkin açıklamalarının yer aldığı 1.1. bölümünde giderilmiştir. Buna göre, tevkifat sadece bu menkul kıymetlerin faiz ve gelirleri üzerinden yapılacaktır. Ancak, 4369 Sayılı Kanunun yayımından önce ihraç edilen dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin faiz ve gelirleri üzerinden (değer artışları dahil) bunların itfa tarihi ne olursa olsun, değişmeden önceki hükümlere göre stopaj yapılacaktır. Buna ilaveten, 4369 Sayılı Kanunun yayımından sonra ihraç edilip, 1.1.1999 tarihinden önce itfa edilen dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin değer artışları üzerinden de eskiden olduğu gibi stopaj yapılacaktır.¹⁴⁴

İkinci sonuç ise, bu kazançların GVK'nun 85'inci maddesi uyarınca ve GVK'nun 86/1-c maddesiyle ilişkilendirilmeksizin yıllık Gelir Vergisi beyannamesine dahil edilmeyecek olmasıdır. Bu uygulamada da tevkifat uygulamasında olduğu gibi, değer artışının irat sayılmama halinin tabii sonucudur. Bu konudaki açıklamalar da 220 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 3.4.'üncü bölümünde yer almaktadır. Bu uygulama netice itibarıyla, kur ve endeks hareketinden kaynaklanan kazancın tamamen vergileme dışı kalmasını temin etmektedir.

¹⁴⁴ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No:59, Resmi Gazete No:23441, Resmi Gazete Tarihi:22.08.1998

Bu açıdan bakıldığında, belirtilen parantez içi hüküm sayesinde, GVK'nun 75/5'inci maddesinde sayılan menkul kıymetlerden elde edilen nominal gelirin vergilenmemesi sağlanmış olmaktadır.

3.6.2. İndirim Uygulaması

Gelir Vergisine tabi tutulacak menkul sermaye iradının belirlenmesi bakımından, bir kısım menkul sermaye iratları için geçerli olmak üzere indirim uygulamasına yer verilmiş bulunmaktadır. Bu indirim uygulaması, menkul sermaye iradı içerisindeki enflasyonun yol açtığı fiktif artışların bir ölçüde de arındırılması amacını gütmektedir.¹⁴⁵ Bu amaçla; GVK'nun menkul sermaye iratları ile ilgili 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5,6,7,12 ve 14. bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) belirli bir indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmı, sözkonusu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınmaktadır. Tevkif suretiyle kesilen vergiyi kapsamayan bu düzenlemede belirtilen indirim oranı; menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kar paylarını da kapsamaktadır.

GVK kapsamında, döviz cinsinden ya da dövize endeksli olarak düzenlenebilecek menkul sermaye iratları; her nevi tahvil ve Hazine bonoları (GVK Madde 75/5), her nevi alacak işlemleri (GVK Madde 75/6), mevduat hesapları (GVK Madde 75/7), kar zarar ortaklığı hesapları (GVK Madde 75/12) ve repo işlemleri (GVK Madde 75/14)'dir.

Döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden elde edilen gelirler için

¹⁴⁵ Abdurrahman Akdoğan, a.g.e., s.206

indirim konusu değildir. Aynı zamanda ticari işletme bünyesinde elde edilen bu tür gelirler için indirim uygulanmayacaktır.

Dikkate alınacak indirim oranı, VUK hükümlerine göre; o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmektedir. Ticari işletmelere dahil sözkonusu gelirler hakkında, indirim uygulaması yapılamamaktadır.

Maliye Bakanlığı 16.12.1999 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 229 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde sözkonusu oranı %45,9 olarak belirlemiştir. Diğer taraftan 76'ncı maddede bu hükmün tevkif yoluyla kesilen vergileri kapsamadığı kanunda açıkça belirtilmiştir. GVK'nun 94'üncü maddesi gereği sözkonusu menkul kıymet gelirleri üzerinden indirim düşülmeksizin tevkifat yapılacaktır.

Ancak, 1999-2002 tarihleri arasında repo gelirleri ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları için beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır. Dolayısıyla, sözkonusu indirim uygulamasının bu menkul kıymet gelirleri için belirtilen vergilendirme dönemlerinde uygulanmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, diğer menkul kıymet gelirlerini elde eden mükellefler, indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.¹⁴⁶

¹⁴⁶ Tuncay Çetin, Hidayet Altınbaş, "Menkul Kıymetler ve Borsa Kazançlarının Vergileme Esasları", **Maliye Postası Dergisi**, (1 Mart 2000), s.69

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİNDE İSTİSNA VE MUAFLIKLAR

1. Kurumlar Vergisinin Tarihçesi

Ülkemizde gerçek-tüzel kişi ayırımına yer verilmeyen Kazanç Vergisinin kaldırılmasıyla birlikte kurumların, gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesine olanak veren Kurumlar Vergisi Kanunu 10.06.1949 tarih ve 5422 sayılı Kanunla vergi sistemimize girmiştir. Daha sonra Kurumlar Vergisi 02.01.1961 tarih ve 192 sayılı Kanunla bir takım değişikliklere uğramıştır. Günümüze kadar da çeşitli düzenlemeler yapılmış ve 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiştir. Son olarak da 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanunla değişikliklere uğramıştır.

2. Kurumlar Vergisi Hakkında Genel Bilgiler

Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi gibi dolaysız bir vergidir. Çünkü, yöneldiği yasal yükümlünün ödeme gücünü vergilemeyi hedef alır. Ancak Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisinden farklı olarak kişisel (sübjektif) bir vergi değil, nesnel (objektif) bir randıman vergisidir. Bu özelliği ile de artan oranlı değil, sabit oranlı tarifeye sahiptir.

Kurumlar Vergisinin konusunu, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları oluşturur.

Vergi Sisteminde Gelir Vergisinden ayrı olarak Kurumlar Vergisinin de olmasının nedeni; özellikle ortaklarının sorumluluğu sınırlı olan sermaye şirketlerinin çok gelişmiş olması ve ortakları olan gerçek kişilerden farklı bir kişiliğe sahip olmaları, dolayısıyla da ayrı bir vergi mükellefi olmalarıdır. Tüzel kişiler de kamu hizmetlerinden

yararlanıp, hisse senedi ve tahvil ihraç edip ayrı bir ödeme gücüne sahip olmaktadır. Bu bağlamda da vergi mükellefidirler. İşte Kurumlar Vergisinin de vergi kanunları karşısında vergi mükellefi olarak değerlendirilmesi; sermaye gelirin emek gelirin oranla daha ağır vergilendirilmesi gerektiğini savunan yaklaşıma da (ayırma prensibine) uygun düşmektedir. Tablo 12’de Kurumlar Vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı incelenecektir.

TABLO 12
KURUMLAR VERGİSİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİNE (SOSYAL
GÜVENLİK PRİMLERİ DAHİL) ORANI (1965 - 1994)

Yıllar	Oranlar
1965	4,8
1970	6,4
1975	5,1
1980	4,1
1985	9,5
1990	6,7
1991	6,1
1992	4,7
1993	4,9
1994	5,8

KAYNAK:<http://www.gelirler.gov.tr/gelirler.nsf> (04.03.2000)

Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirlerine oranı yıllar itibariyle inişli, çıkışlı bir seyir izlemiştir. Örneğin, 1965’te bu pay %4,8 iken 1970’de %6,4’e yükselmiş, sonra 1985’te %9,5 ile en yüksek düzeye ulaşmıştır. Bundan sonra yıllar itibariyle düşüş eğilimine girmiş, ancak 1994’te tekrar yükselerek %5,8 oranına

ulaşmıştır. Bu inişli çıkışlı yapıda Kurumlar Vergisinin oranında yapılan değişiklikler, istisna ve muafiyet sınırlarındaki değişimler etkili olmuştur. Tablo 13'te ise Kurumlar Vergisinin GSYİH'ya oranı incelenecektir.

TABLO 13
KURUMLAR VERGİSİNİN GSYİH'YA ORANI (1965 - 1994)

Ülkeler	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1992	1993	1994
Kanada	39,0	3,5	4,4	3,7	2,7	2,6	2,1	1,8	2,1	2,4
Meksika										
A.B.D.	4,0	3,6	3,0	2,9	2,0	2,1	2,1	2,0	2,2	2,5
Avustralya	3,8	4,1	3,4	3,5	2,8	4,4	4,2	4,1	3,7	4,2
Japonya	4,1	5,2	4,3	5,5	5,8	6,8	6,2	5,0	4,3	4,1
Yeni Zelanda	5,1	4,9	3,7	2,6	2,8	2,4	2,5	3,0	3,8	4,4
Avusturya	1,9	1,6	1,7	1,5	1,5	1,5	1,5	1,8	1,5	1,3
Belçika	1,9	2,4	3,0	2,5	2,6	2,4	2,4	2,1	2,4	2,8
Çekoslovakya									7,9	6,4
Danimarka	1,4	1,1	1,3	1,5	2,4	1,6	1,6	1,6	2,2	1,9
Finlandiya	2,4	1,7	1,5	1,4	1,4	2,1	2,1	1,7	1,2	1,9
Fransa	1,8	2,2	1,9	2,1	2,0	2,3	2,0	1,5	1,5	1,6
Almanya	2,5	1,9	1,6	2,1	2,3	1,8	1,6	1,6	1,4	1,1
Yunanistan	0,4	0,4	0,9	1,1	1,0	2,0	1,7	1,9	2,1	2,4
Macaristan							5,2	2,5	1,7	1,9
İzlanda	0,5	0,5	0,8	0,7	0,9	0,9	0,8	1,0	0,9	0,8
İrlanda	2,3	2,7	1,5	1,5	1,2	1,7	2,1	2,5	3,0	3,3
İtalya	1,8	1,7	1,7	2,4	3,2	3,9	3,8	4,4	4,1	3,7
Lüksemburg	3,4	6,0	6,7	7,6	8,3	6,9	6,5	5,4	7,2	7,6

Hollanda	2,6	2,5	3,3	3,0	3,1	3,4	3,4	3,1	3,3	3,3
Norveç	1,3	1,3	1,3	6,2	8,1	3,8	4,1	3,0	3,3	3,5
Polonya							7,3	4,6	4,3	3,4
Portekiz						2,5	2,8	2,7	2,3	2,3
İspanya	1,4	1,4	1,3	1,2	1,5	3,0	2,7	2,3	2,0	1,7
İsveç	2,1	1,8	1,9	1,2	1,7	1,7	1,9	1,5	2,2	2,8
İsviçre	1,5	1,8	2,3	1,8	1,9	2,1	2,0	2,0	1,9	2,0
Türkiye	0,5	8,0	0,8	0,7	1,5	1,3	1,3	1,0	1,1	1,3
İngiltere	2,2	3,3	2,4	2,9	4,7	3,9	3,3	2,6	2,4	2,7
AĞIRLIKSIZ										
ORTALAMA										
Toplam OECD	2,3	2,5	2,4	2,6	2,8	2,8	3,0	2,6	2,8	2,9
Amerika OECD	3,9	3,6	3,7	3,3	0,3	2,3	2,1	1,9	2,1	2,4
Pasifik OECD	4,3	4,7	3,8	3,9	3,8	4,5	4,3	4,1	3,9	4,3
Avrupa OECD	1,8	1,9	2,0	2,3	2,7	2,6	2,9	2,4	2,7	2,7
EU 15	2,0	2,2	2,2	2,3	2,6	2,7	2,6	2,4	2,6	2,7

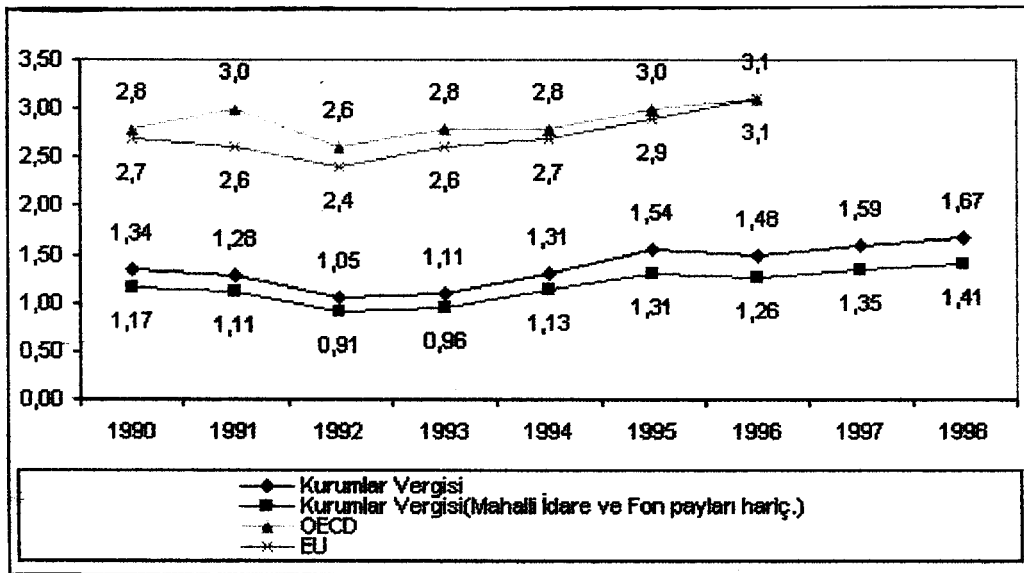
KAYNAK: <http://www.gelirler.gov.tr/gelirler.nfs> (04.03.2000)

OECD ülkeleriyle Türkiye'yi Tablo 13'teki oranlar dahilinde karşılaştırdığımızda, Türkiye'deki Kurumlar Vergisinin GSYİH'ya oranının, ağırlıksız toplam OECD ortalamasının yarısı düzeyinde seyrettiğini görmekteyiz. OECD ülkelerinden Lüksemburg, Çekoslovakya, Y. Zelanda, Japonya gibi ülkelerde Kurumlar Vergisinin GSMH'ya oranı ağırlıksız toplam OECD ortalamasından ve Türkiye'nin

oranlarından çok yüksek seyretmiş; buna karşılık İzlanda ise Türkiye'den daha düşük bir orana sahip olmuştur.

1985 yılında Kurumlar Vergisinin GSYİH'ya oranı %1,5 düzeyine ulaşmış ve bunun da en yüksek oran olduğu görülmüştür. Bu dönemde Kurumlar Vergisinde yapılan değişiklikler buna neden olmuştur. Kurumlar Vergisinde istisna ve muafiyetler genişletilmiş; ancak buna rağmen vergilerin tarifelerinde yapılan değişiklikler nedeniyle bu oran maksimuma ulaşmıştır. Bu dönemde vergi oranlarının artması, istisna ve muafiyetlerin artırılmasının etkilerini ortadan kaldırmıştır. Bu da getirilen istisna ve muafiyet hükümlerinden daha yüksek bir vergi oranının getirilmesiyle mümkün olmuştur. Aşağıda da Tablo 14'te genel bütçe kurumlar vergisinin GSMH içindeki payı incelenecektir.

TABLO 14
GENEL BÜTÇE KURUMLAR VERGİSİNİN GSMH İÇİNDEKİ PAYI (%)



KAYNAK:<http://www.muhasabat.gov.tr-01.03.2000>

Kurumlar Vergisinin GSMH içindeki payı hem Türkiye’de hem de OECD ülkelerinde 1992’ye kadar düşme eğilimindeyken, bu tarihten sonra artmaya başlamıştır. Türkiye’de Kurumlar Vergisinin GSMH içindeki payı %1,67 ile 1998 yılında en yüksek düzeyine ulaşmıştır. OECD ve AT ülkelerinde bu oranlar Türkiye’nin yaklaşık 2 katı seviyesinde bir seyir izlemiştir.

3. İstisna ve Muaflıklar

Birinci bölümde yer verilen Gelir Vergisinde olduğu gibi Kurumlar Vergisinde de bir takım istisna ve muafiyetlere yer verilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan istisnalar genellikle ekonomik amaçlı olmakla beraber sosyal ve kültürel amaçlı istisnalar da vardır.

3.1. Kurumlar Vergisinde İstisnalar

Kurumlar Vergisinde, vergi gelirlerinin oldukça azalmasına neden olan bir takım sürekli ve geçici istisna hükümlerine yer verilmiştir. Şimdi sırasıyla bunları inceleyelim.

3.1.1. İştirak Kazançları İstisnası

Ekonomik hayatta, sermaye şirketi ve genel olarak bir kurumun diğer bir kurumun sermayesine katılması olayına sıkça rastlanır. Bu noktada önem taşıyan husus, belli bir kurumca elde edilecek kazancın, Gelir Vergisi mükellefi durumundaki ortağa doğrudan intikal etmesi ile araya girecek bir veya daha fazla kurum vasıtası ile intikal etmesinin vergi yükü bakımından farklılık yaratmamasıdır. Vergi kanunlarında bu husus, iştirak kazançları istisnası ile sağlanır. Bir kurumun başka bir kurumdan elde ettiği kar payı, ikinci kurumda vergi matrahının dışında bırakılır.¹⁴⁷

¹⁴⁷ Yılmaz Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, (Ankara 1997), s.133

Yani, çifte vergilemeyi önlemek amacıyla; kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar Kurumlar Vergisinden istisna tutulmuştur. Nitekim, 4369 sayılı K.V.K.'nun gerekçesinde de buna yer verilerek, kurum kazançlarının öncelikle Kurumlar Vergisine tabi tutulduğu; ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde, istisna ve indirimler düşülmeden önceki kurum kazancından Kurumlar Vergisinin indirilmesinden sonra bulunan kazanç tutarı üzerinden Gelir Vergisi tevkifatı yapılmasının uygun görüldüğü belirtilmiştir. Buna göre, bir kurumun başka bir kurumun sermayesine iştirakinin bulunması halinde, elde edeceği iştirak kazançları, daha önce iştiraki bulunduğu kurum bünyesinde vergilendirilmiş olacaktır. Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi tevkifatına tabi tutulmuş olan kar paylarının, mükerrer vergilendirilmemesi amacıyla iştirak kazançlarına bir istisna getirilmiştir.

İştirak kazançları istisnasından faydalanabilmek için iştirakin, tam mükellefiyete tabi bir kuruma yapılmış olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, dar mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları, istisna kapsamında değildir. Öte yandan, yabancı kurumlara iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değildir. Yani, kurumların yurt dışındaki bir kuruma ortak olması ve bu kurumdan kar payı alması halinde, alacağı kar payı için bu istisna hükmünden faydalanması mümkün değildir. Ancak bu kurumun yurt dışından elde ettiği kar payı üzerinden o ülkede vergi ödediğini tevsik etmesi halinde bu vergiyi K.V.K.'nun 43'üncü maddesine göre mahsup edebilecektir.¹⁴⁸ Ancak çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları hükümleri saklıdır.

Danıştay da verdiği bir kararda bu istisnanın ancak tam mükellefiyete tabi mükelleflere münhasır bulunduğunu belirtmiştir. Ayrıca bu istisna ile anonim şirketin diğer bir şirketin ortağı olması halinde sağlanan kazancın bir araya getirilerek iki (veya daha fazla) defa vergilendirilmesinin önlenmesi amacının görüldüğünü; ancak yabancı

¹⁴⁸ Erol Çember, "Kurumlar Vergisi İstisnalarında Yapılan Değişiklikler", *Vergi Sorunları Dergisi*, (Sayı:70, Ocak-Şubat 1994), s.70

kurumun Türkiye’de iştirak ettiği kurumdan elde ettiği iştirak kazancı için böyle bir mükerrerliğin söz konusu olmadığını ifade etmiştir.¹⁴⁹

İştirak kazançları istisnası, tam mükellefiyete tabi kurumlardan alınan kar paylarına uygulanacaktır. Kar payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının bu istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır. Bir dar mükellef kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni veya iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kar payı alan kurumlar ise iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaklardır.¹⁵⁰

İştirak edilen kurumun vergiden muaf olması halinde elde edilen iştirak kazançları, vergiden muaf olan kurumda vergilendirilmeyeceğinden kazancın iştirak eden kurumda da vergilendirilmemesi durumunda hiç vergi alınmamış olacaktır. Kazançtan sırf kurum değiştiği için vergi almamak da mümkün değildir. İştirak edilen kurumda vergilendirilemeyen iştirak kazancının, iştirak eden kurumda vergilendirilmesi gerekir. Bu şartlar altında tek vergilendirme olacağından mükerrer vergilendirmeden de bahsetmek mümkün olmaz Çünkü, esasen muafiyet bizzat kazancı elde eden iştirak edilen kuruma tanınmış bir haktır. Bu hakkın iştirak kazançları istisnası nedeniyle iştirak eden kuruma sirayet etmesi, geçmesi ya da taşınması düşünülemez. O halde iştirak edilen kurumun vergiden muaf olması nedeniyle vergilendirilmemiş kazancın iştirak eden kuruma dağıtılması halinde bu kurumun bu kazancını da diğer kazançlarına ilave ederek vergisini ödemesi gerekir.¹⁵¹

İştirak kazançları istisnası yönünden bu kazançların, elde edildikleri kurumlarda hangi ölçüde vergilendirildiği önemli değildir. Bu kazançlar, Kurumlar Vergisine tabi tutulmuş veya Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olabilir. İştirak kazançları

¹⁴⁹ D. 4. D. K:1972/5547, E:1969/3866, 10.10.1972 tarihli

¹⁵⁰ KVK Genel Tebliğ No:47

¹⁵¹ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, (Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 1998), s.289

istisnasından yararlanmak için, bu kazançların elde edildikleri kurumlarda vergilendirilme şartı aranmaz.¹⁵² Çünkü burada muafiyetten farklı olarak vergi dışı tutulan kazançların hangi kurum tarafından kaçınıcı derecede elde edilirse edilsin vergi dışında bırakılması söz konusudur. Çünkü istisna ile vergi dışında bırakılan, taşıdığı özellik nedeniyle kazancın kendisidir. Bir başka deyişle iştirak edilen kurum tarafından elde edilen kazançların vergi dışında bırakılmasının nedeni kurumla değil, kazancın yapısıyla ilgilidir. Bu kazanç bundan böyle kimin eline geçerse geçsin vergi dışında kalacaktır.¹⁵³

Ayrıca, iştirak kazançları Gelir Vergisi Kanununun 75/4'üncü maddesinde yer alan Gelir Vergisi stopaj matrahına dahil bulunmadığından; bu kazançlar üzerinden Gelir Vergisi stopajı yapılmayacaktır.

İştirak nispeti ne olursa olsun, kurumların tam mükellef kurumlardan elde ettikleri kar payları bu istisnadan yararlanabilecektir. Öte yandan, istisna uygulaması açısından, iştirakin süresi de önem taşımamaktadır. Bu sebeple, kurumların kısa vadeli fonlarını değerlendirmek amacıyla iktisap ettikleri hisse senetleri dolayısıyla sağladıkları kar payları da, bu istisnadan yararlanabilir.¹⁵⁴

Ancak iştirak eden kurum, iştirak ettiği kuruma sermaye ile ortak olmalıdır. İştirak eden kurum sermayeye iştirak karşılığı olmayarak elde ettiği gelirlerin (örneğin intifa senedi gelirleri, iştirak eden kurumun diğer kurum yönetiminde görev alması karşılığı elde edilen gelirler) istisnadan yararlanması mümkün değildir. Bu çerçevede örtülü yoldan dağıtılan kazançlar ile elde edilen hazırlık devresi faizlerinin iştirak kazançları da bu istisnadan yararlanamaz.¹⁵⁵

¹⁵² Hidayet Altınbaş, Mustafa Ergi, "Menkul Kıymetler ve Vergileme Esasları-III", *Maliye Postası Dergisi*, (Sayı:44, 15 Ocak 1999, Yıl:20), s.34,35

¹⁵³ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.289

¹⁵⁴ Bumin Doğrusöz, "Kurum Kazancının Saptanması", *Vergi Sorunları Dergisi*, (Nisan 1998), s.19

¹⁵⁵ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.290

İştirak eden kurumun elde ettiği kar payının yatırım fonları katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettiği kar paylarından olmaması gerekir. Kurumlar Vergisi Kanununun 8/4'üncü maddesinde, portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları, (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıkları ile gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıkları sayılmıştır. İşte bu nitelikteki yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kar payları iştirak kazancı niteliğinde sayılmayacaktır.

3.1.2. Risturn İstisnası

Risturn deyimi genel olarak “geri verme” anlamındadır. Kooperatifler, ortaklarının ekonomik menfaatlerini korumak amacıyla kurulduğundan kar elde etme amacı ön planda değildir. Dolayısıyla kar dağıtımı da söz konusu olamaz. Ancak, ortaklarla yapılan işlemlerden doğan gelir artışının ortaklara dağıtımı mümkün olabilmektedir. Bu da “risturn” olarak adlandırılmaktadır. Risturn, ortakların kooperatifle yaptıkları işlemler sonucunda ortaklardan alınan veya onlar lehine doğan fazlaların yine ortaklara yaptıkları işlemler esas alınarak iade edilmesidir. İşte bu risturn veya bir başka anlatımla ortağa, ortaklarla yapılan işlemlerden doğan olumlu gelir-gider artışının, işlem oranına göre dağıtılması bazı şartlar dahilinde Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir.¹⁵⁶

¹⁵⁶ Bumin Doğrusöz, a.g.e., s. 20

3.1.2.1. Risturn İstisnasının Uygulama Esas ve Şartları

1. Anasözleşmede risturn dağıtılacağına ilişkin hüküm bulunmalıdır.

Kooperatifler Kanununun 38'inci maddesi uyarınca, anasözleşmede hüküm bulunmaması halinde ortaklara risturn adı altında gelir-gider farkının dağıtımı yapılamaz.

2. Risturn olarak dağıtılacak gelir-gider farkı kooperatifin ortakları ile yaptığı amaçsal faaliyetlerinden sağlanmış olmalıdır.

Risturn uygulamasına dahil olacak işlemler; kooperatifin amacı dahilinde bulunan muameleler ile sınırlıdır. Risturn dağıtımına konu olacak muamelelerin kooperatifin amacı içinde bulunan işlemlerden olması gerekir. Yoksa kooperatifin amacı dışında bulunan işlemler kooperatif ortakları ile yapılsa dahi risturn dağıtımına konu olamaz. Ayrıca, ortaklar ortaklık statüsü içerisinde yapılan muamelelerden doğan kazancın diğer kazançtan ayrılması gerekir.¹⁵⁷

Bunun yanında kooperatifin kuruluş amacını aşarak faaliyetin sermayeye dayalı bir organizasyon içinde genişlemesi sonucu oluşacak karların da Kurumlar Vergisine tabi olması gerekmektedir. Örneğin, bir tarımsal üretim kooperatifinin Ticaret Kanunu'nun sınıai faaliyet kabul ettiği tarzda üretimde bulunarak veya fason imalat yaptırarak elde ettiği mamullerin satışından kaynaklanan karların risturn istisnası kapsamında düşünülerek, vergilendirilmeden dağıtılması mümkün değildir. Kooperatifin bu tür bir faaliyette bulunarak elde ettiği karlar artık risturn olmaktan çıkmıştır. Bu nedenle üzerinden Kurumlar Vergisi hesaplandıktan sonra dağıtılması gerekmektedir.¹⁵⁸

¹⁵⁷ Ülker Akbıyık, "Genel Olarak Kooperatiflerin ve Okul Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu", *Vergi Raporu*, (Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl:3, Sayı:18, Ağustos-Eylül 1995), s.31

¹⁵⁸ Yavuz Gürkan, "Kooperatiflerde Risturn İstisnası ve Ortaklar Yönünden Risturnların Durumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, (Sayı:120, Ağustos 1991), s.29

Ayrıca risturn dağıtımında ortağın kooperatifle yaptığı işlemin niteliği de önemlidir. Ortağın yapmış olduğu işlem kooperatifin amacı içinde bulunan işlemlerden olmalıdır. Kooperatifin amacı kapsamında olmayan bir işlem yapılması durumunda risturn dağıtımı da söz konusu olamaz.¹⁵⁹

Nitekim bu konuyla ilgili olarak Danıştay bir kararında; ortağı olan üreticilerden çeşitli olarak aldığı pamuğu kendi tezgahlarında, kendi işçileriyle işledikten sonra prese pamuk, pamuk çekirdeği ve yataklık pamuk olarak, zirai ürün niteliği değişmeden üçüncü kişilere satan Kooperatifler Birliğinin risturn istisnasından yararlanacağı, ancak üretilen pamuk yağı yeni bir mamul olduğundan, bu üretimi sebebiyle amacının dışına çıkan birliğin Kurumlar Vergisi matrahına yağ satışlarından sağlanan karın da ilave olunacağı hükmüne varmıştır.¹⁶⁰

Kooperatiflerde ortak dışı muamelelerden elde edilen kazançlarla risturnların birbirlerinden ayrılmamış olması tüm kazancın vergilendirilmesini gerektirmez.¹⁶¹

Kooperatifler, ana sözleşmelerinde açık bir hüküm bulunması koşulu ile, ortaklarla yaptıkları muamelelerden elde ettikleri yıllık hasılatı (gelir-gider farkını), ortaklarına (iade edilebilir anlamında) dağıtabilirler. Bu hasılat, aslında bir kar olmayıp, gelir artışı kazanç niteliğindedir ve dolayısıyla dağıtım, kar dağıtımı niteliğinde değildir.¹⁶²

3. Faaliyet dönemini izleyen yıl içinde risturn dağıtımı gerçekleştirilmelidir

¹⁵⁹ Bumin Doğrusöz, a.g.e., s.21

¹⁶⁰ D.3. D. 18.04.1989 tarih ve E:1988/2214, K:1989/1156

¹⁶¹ D. 4. D. 25.05.1970 tarih ve Esas No:1969/1685, Karar No:1970/2973

¹⁶² Bumin Doğrusöz, a.g.e., s.20

Ortaklarla yapılan muamelelerden elde edilen gelir-gider farkı, kooperatifle yapılan muamele oranında ortaklara dağıtılmadığı sürece risturn istisnası uygulanmayacaktır. Risturn istisnasının uygulanabilmesi için en azından her bir ortağın alacağı risturn tutarının hesaplanması gerekmektedir. Her bir ortak için risturn hesaplanabilmesi için faaliyet yılının tamamlanmış ve kapanmış olması gerekir.

Yani kooperatifin kanuni defterlerinde, ortakların aldıkları risturn tutarlarının Kurumlar Vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar belirlenmemesi halinde, beyannamede risturn indirimi yapılmayacaktır. Buna göre, gelir-gider farkının yedek akçe ve fonlara ayrılması durumunda risturn istisnası uygulanmayacaktır.¹⁶³

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 38'inci maddesinde, ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın ortakların muameleleri oranında bölüştürüleceği hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca, gelir-gider farkının faaliyet yılı kapandıktan sonra dağıtılabileceği sonucuna varılır.

4. Risturnlar ortakların kooperatifle gerçekleştirdikleri işlem hacmine göre yapılmalıdır.

Risturn istisnası uygulanacak kazançlar, kooperatifin ortakları ile ortaklık amaçları doğrultusunda yaptığı işlemlerden doğan kazançlardır. Ancak kooperatifin ortak dışı işlemlerinin de bulunduğu veya ortakların kooperatifle ortaklık amacı içinde yaptığı işlemlerin de bulunduğu hallerde risturn kazancının kooperatifin genel kazancından ayrılmasındaki esas, kooperatifin ortakları ile ortaklık amacı içinde yaptığı iş hacminin, kooperatifin genel iş hacmine olan oranının, genel kazançta uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır.

¹⁶³ Ali Karaarslan, "Kooperatiflerin Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, (Sayı:128, Nisan 1992), s.22

Ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranlanması kooperatif türleri itibariyle tüketim kooperatiflerinde ortakların satın aldıkları, üretim kooperatiflerinde kooperatife sattıkları veya satın aldıkları malların kıymetler tutarının genel iş hacmine oranlanması, kredi kooperatiflerinde ise ortakların kullandıkları kredilerin, kullandırılan bütün kredilere oranlanması ile bulunmakta ve genel kazanç bu ölçüye göre ayrılarak risturna konu olacak tutara ulaşılmaktadır.¹⁶⁴

5. Risturn istisnası dağıtılacak kazanç varsa söz konusu olmalıdır.

Kooperatifin kazançlı ya da gelir-gider farkının olumluluğu ortak içi veya ortak dışı işlemlerin toplamına dayanır. Kooperatifin ortak içi ya da ortak dışı işlemlerin toplamının kazançla sonuçlanması kar dağıtımı için tek başına yeterli görülürken risturn istisnası uygulaması için yeterli görülmez. Risturn istisnasının ortaya çıkabilmesi için her şeyden önce ortak içi işlemlere isabet eden kısmın kazanç sonucu vermesi gerekir. Başka bir deyişle risturna esas olacak kazanç, kazancın meydana geldiği yıldaki ortak içi işlemlere isabet eden kazanç olacaktır. Ancak daha önceki yıllarda ortak içi işlemler sonucunda ayrılan yedek akçelerin sonraki yıllarda dağıtımı risturn sayılmaz.¹⁶⁵

6. Risturnlar nakden veya ayın olarak ödenmelidir.

Kanun hükmü uyarınca risturnların nakden veya aynı kıymette mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir. Bununla, ödemenin özellikle tüketim kooperatiflerinde alım-satım konusu mallarla yapılarak bir kolaylık sağlanmak istenmiştir. Bu durumda ayın olarak ödenen risturn emsal satış bedeli ile değerlendirilecektir.

¹⁶⁴ Bumin Doğrusöz, "Kooperatiflerde Risturn İstisnası", Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan, (Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:10), s.168

¹⁶⁵ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.292

7. Risturn istisnasından belirli kooperatifler ve belirli özellikteki harcamalar yararlanabilir.

Kurumlar Vergisinin 8/2'inci maddesinde bu istisnanın üretim, tüketim ve kredi kooperatiflerine uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. Ancak Danıştay verdiği bir kararda, üretim kavramını genişleterek nakliye kooperatiflerinde de bu istisnanın uygulanması gerektiği hükmüne varmıştır.¹⁶⁶

Nitekim, Maliye Bakanlığının bir Muktezasında istihlak, istihsal ve kredi kooperatifleri dışındaki kooperatiflerin risturn istisnasından yararlanamayacağı belirtilmiştir.¹⁶⁷ Risturn istisnasından yararlanacak kooperatifler belirtilmişlerse de bu kooperatiflerin tüm kazançları da istisna kapsamında değildir.

Tüketim (istihlak) kooperatiflerinde; ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar Kurumlar Vergisinden istisnadır. Dolayısıyla beslenme ve giyinme ihtiyaçları dışında sattıkları mallardan (örneğin elektrikli ev aletleri, halı, mobilya vs.) sağladıkları kurum kazançları Kurumlar Vergisine tabi tutulacaktır.

Tüketim kooperatifinin, ortakları ile yaptığı işlemlerden doğan kazançtan, kişisel ve ailevi gıda ve giyecek türü mallara ilişkin kazancın risturn olarak dağıtılması halinde, söz konusu kazançların Kurumlar Vergisinden istisna tutulması gerekir.¹⁶⁸

Üretim kooperatiflerinde risturn istisnasının uygulanması ortakların bizzat üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak amacıyla aldıkları malların kıymetine göre hesaplanır. Bu durumda ortakların bizzat üretmedikleri halde kooperatife sattıkları ya da kooperatiften satın aldıkları halde üretim

¹⁶⁶ D. 4.D. K. , E:1986/3823, K: 1986/4131, 23.12.1986 tarihli

¹⁶⁷ M.B.Muk. 10.03.1982 tarih ve 22104-262 sayılı

¹⁶⁸ M. B. Muk. 27.10.1981 tarih ve 22106-436/78528 sayılı

faaliyetlerinde kullanmadıkları malların kıymetlerine göre hesaplanacak tutarlar istisnadan yararlanamaz.¹⁶⁹

Danıştay da, istihlak kooperatifi niteliğinde olan kooperatifin K.V.K.'nun 8/2'inci maddesine göre risturn istisnasından yararlanması gerektiği hükmüne varmıştır. Kooperatifin, yaptığı iş itibarıyla K.V.K.'nun 8/2'inci maddesinde sayılan istihlak kooperatifi niteliği dikkate alındığında, anılan kanun hükmü dahilinde risturn istisnasından faydalanması gerekmektedir. Kooperatifçe ortaklara yapılan işlemlerden elde edilmiş olan risturnun hesaplanması mümkün ise, bulunan tutarın istisnaya tabi tutulması, ortak dışı işlemlerden elde edilen karın ise vergilendirilmesi gerekmektedir.¹⁷⁰

Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar Kurumlar Vergisinden istisna tutulmuştur. Kredi kooperatifleri ortaklarına ucuz kredi sağlama amacıyla kurulurlar. Kooperatif bu amaçla çeşitli finans kaynaklarından sağladığı fonları ortaklarına kredi olarak vererek kullanır. Bu durumda kooperatif ortaklarına verdiği kredilerin faiz gelirlerinden masrafları düştükten sonraki kalan kısmı ortaklarına risturn olarak dağıtacaktır.¹⁷¹

Kısaca bu istisna sadece üretim, tüketim ve kredi kooperatiflerine tanınmıştır. Bu kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan gelir-gider farkının, ortaklara kooperatifle olan iş yoğunlukları ile orantılı olarak geri verilmesi anlamını taşımaktadır. İstisna, sadece ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerlerine göre hesaplanmaktadır.¹⁷²

¹⁶⁹ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.293

¹⁷⁰ D. 3. D. 18.10.1995 tarih ve Esas No:1994/3702, Karar No:1995/3111

¹⁷¹ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.294

¹⁷² Mualla Öncel, a.g.e., s.347

Tüketim kooperatiflerinde mal karşılığı fazla alınan paranın, kredi kooperatiflerinde faiz farklarının, istihsal ve satış kooperatiflerinde ise verilen avanslarla satış fiyatları arasındaki farkların ortaklara iade edilmesini ifade eder.¹⁷³

8. Kanuni Yedek akçe ve fonlar ayrılmadan risturn dağıtılamaz.

Risturn olarak dağıtılacak kısım, kanuni yedek akçe ve varsa anasözleşme gereğince özel fonlar ayrılmadan dağıtılamaz.

Kooperatifler Kanununun 38'inci maddesinde, “bir yıllık faaliyet neticeleri menfi olduğu takdirde açığın, yedek akçelerden ve bunların kafi gelmemesi halinde ek ödemelerle veya ortak sermaye payları ile karşılanacağı, menfi neticeler ortadan kaldırılmadıkça, gelir-gider farkı ve faiz dağıtımını yapılamayacağı” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu hüküm gereği, dönem genel sonuçları menfi olan kooperatifler risturn dağıtımında bulunamayacaklardır. Genel dönem sonuçları zararlı olmasına rağmen, risturn adı altında bir dağıtım yapıldığında ise yapılan dağıtım, vergi hukuku yönünden risturn değil, yedek akçelerin dağıtımını hükmündedir.

9. İdare gider karşılığı için risturn hesaplanabilir.

Ortaklardan kooperatifin idaresi için alınan paralardan tamamı veya bir kısmının harcanmayarak ortaklara iade edilmesi söz konusu olabilir. Bu paylar alındığında hasıllata ilave edilirken aynı dönemde iade edildiklerinde hasıllattan indirilirler. Alınan paralardan harcanmayan kısımların iadesinin alındığı hesap dönemini takip eden dönemde gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulamasının yapılması mümkündür.¹⁷⁴

¹⁷³ Ali Karaarslan, a.g.e., s.19

¹⁷⁴ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.294

Yani, ortakların iade gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayarak iade edilen kısımlar Kurumlar Vergisine tabi tutulmayacaktır. Bu düzenlemelerin yapılması ile iade edilen söz konusu paraların kar aktarması olarak düşünülmesi önlenmek istenilmiştir.

Ayrıca risturnların Gelir Vergisi Kanununun 94/6'ncı maddesine göre Gelir Vergisi tevkifatına tabi tutulmayacağı gibi, kazanç ve kar dağıtımı niteliğinde sayılmadığından ortaklarca Gelir Vergisi beyanı da söz konusu değildir.

Kooperatiflerce ortaklara dağıtılan risturnlar, ortakların kooperatifle yaptıkları işlemler sonucunda ortaklardan alınan ya da onlar lehine doğan fazlaların aynı şekilde ortaklara iade edilmesidir. Bir başka deyişle bu meblağlar, kooperatiflerin kazancı olmayıp, ortağın parasıdır. Bu nedenle Kurumlar Vergisi mükellefi bulunan kooperatiflerin risturn istisnası olarak indirim konusu yapılan kazançları Kurumlar Vergisi Kanununun 25/2'nci maddesinde öngörülen %20 Kurumlar Vergisi matrahına dahil edilmemesi gerekir.¹⁷⁵

Kooperatiflerin elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradı (kira geliri), menkul sermaye iradı (faiz geliri) yine kooperatiflerin sahip oldukları gayrimenkullerin satışından ve bir çeşit satış olan istimlakından elde edilen kazançların risturn istisnasından yararlanması mümkün değildir.¹⁷⁶

Risturnların, nakden veya aynı kıymette mal olarak ödenmesi, istisnanın uygulanması bakımından önem taşımamaktadır. Ortakların dışındaki kişilerle gerçekleştirilmiş olan işlemlerden kaynaklanan kazançlar açısından istisna uygulanmamaktadır. Aynı durum, kooperatifin ortakları ile kooperatifin ortaklık statüsü dışında gerçekleştirilen işlemlerden doğan kazançlar açısından da söz konusu olup, bu kazançlar için de istisna mevcut değildir.

¹⁷⁵ KV Genel Tebliği No:47

¹⁷⁶ Ülker Akbıyık, a.g.e., s.31

Kooperatiflerin KVK’nda düzenlenen bu vergi istisnasından yararlanmaları bakımından 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa tabi olup olmamalarının bir önemi yoktur. Özel Kanuna göre kurulmuş kooperatifler de bu istisnadan yararlanabilir.

Sonuç olarak, gelir-gider farkının giderler düşüldükten ve Kooperatifler Kanununa göre ayrılması gereken yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan paranın kooperatif genel kurul kararı veya anasözleşme gereği ortaklara dağıtılan risturn Kurumlar Vergisinden istisna tutulmuştur.

Çifte vergilemeyi önleme esasına dayanarak kooperatifleşmeyi teşvik için konulan risturn istisnası görüldüğü gibi teknik bir nedene dayanmaktadır. Ancak, serbest piyasa ekonomisinde haksız rekabete yol açan bu istisna günümüz koşullarında işlevini büyük ölçüde yitirmiştir.

3.1.3. Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi konusu hem Gelir Vergisi hem de Kurumlar Vergisinde uygulama alanı bulduğundan bir bütün halinde birinci bölümde “ Ticari kazançlarda İstisnalar ” başlığı altında incelenmiştir. Bu nedenle burada tekrar yatırım indirimiyle ilgili açıklamalara yer verilmeyecektir.

3.1.4. Yatırım Fonları Ve Yatırım Ortaklıkları Kazançları İstisnası

KVK’nun 8/4’üncü maddesi ile portföyünün en az %25’i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, bunların dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları ile gayrimenkul yatırım fonları veya

ortaklıklarının kazançları Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. Bu kurumlar Sermaye Piyasası Kanununun 32'nci maddesi ile "Sermaye Piyasası Kurumları" olarak kabul edilen kurumlardır.

Sermaye Piyasası Kanununun 37'inci maddesine göre yatırım fonları, halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan bir mal varlığıdır. Fonun tüzel kişiliği yoktur.

Yatırım fonlarında hisse senedi yerine, belge sahibinin, fon kurucularına karşı sahip olduğu hakları taşıyan ve fona kaç pay ile katıldığını gösteren kıymetli evrak niteliğinde bir belge olan katılma belgeleri vardır. Katılma belgelerinin oy hakkı olmayıp, itibari değeri de yoktur. Fon toplam değerinin tedavüldeki katılma belgelerinin kapsadığı pay sayısına bölünmesiyle elde edilen fon pay değeri vardır. Katılma belgeleri, bu özellikleri nedeniyle hisse senetlerinden ayrılırlar. Fon ve yöneticilerinin denetimi, katılma belgesi sahiplerinde değildir.

Sermaye Piyasası Kanununun 35'inci maddesine göre yatırım ortaklıkları da, sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföylerini işletmek amacıyla kurulan anonim ortaklıklardır. Bu portföyler müstakilen bu değerlerden oluşabileceği gibi karmada olabilir.

Yatırım ortaklıkları anonim ortaklık şeklinde kurulduğundan tüzel kişiliğe sahiptir. Ve sermaye payları hisse senetleriyle ifade edilir. Hisse senetlerinin, yatırım fonları katılma belgelerinden farklı olarak, hem mülkiyet hem de yönetim hakkı vardır. Yatırım ortaklıklarının, yatırım fonlarından ayrılmasındaki en önemli özellik, sahip bulunulan tüzel kişilik yanında, sermaye paylarının hisse senetleriyle temsil edilmesidir. Oysa yatırım fonlarının tüzel kişiliği yoktur ve sermaye payları da hisse senedi niteliği taşımayan katılma belgeleriyle temsil edilir.

3.1.4.1. Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Çeşitleri

3.1.4.1.1. (A) Tipi Yatırım Fonları ve Ortaklıkları

(A) tipi yatırım fonları, fon içtüzüklerinde asgari sınırları belirtilmek kaydıyla, portföy değerinin en az %25'ini devamlı olarak, mevzuata göre özelleştirme kapsamında alınan Kamu İktisadi Teşebbüsleri dahil Türkiye'de kurulmuş ortaklıklarının hisse senetlerine yatırmış olan fonlardır. Ancak fon portföy değeri içinde yer alabilecek, Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 Sayılı Karar çerçevesinde alımı satımı yapılabilen sermaye piyasası araçları, yabancı vadeli işlem sözleşmeleri ve opsiyonları ile altın ve diğer kıymetli madenler (A) tipi yatırım fonu olarak değerlendirilemezler.¹⁷⁷

(A) tipi yatırım ortaklıkları, esas sözleşmelerinde asgari sınırları belirtilmek kaydıyla, portföy değerinin en az %25'ini devamlı olarak özelleştirme kapsamına alınmış Kamu İktisadi Teşebbüsleri dahil Türkiye'de kurulmuş ortaklıklarının hisse senetlerine yatırmış yatırım ortaklıklarıdır.¹⁷⁸

Diğer yandan Kurumlar Vergisi Kanununun 8/4'üncü maddesinde (A) tipi yatırım fonları ve ortaklıkları, portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları (döviz yatırım fonları ve ortaklıkları hariç) şeklinde tanımlanmıştır.

47 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ise (A) tipi yatırım fonları, portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan ve portföyünde döviz, altın ve diğer kıymetli madenler bulunmayan yatırım fonları olarak açıklanmıştır.

3.1.4.1.2. (A) Tipi Dışındaki Yatırım Fonları ve Ortaklıkları

¹⁷⁷ “Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği”, Seri:7, No:2 sayılı tebliğ

¹⁷⁸ “Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği”, Seri:6, No:4 sayılı tebliğ

Bir fon yada ortaklık, (A) tipi olmanın koşullarını taşııyorsa, diğer bir deyimle portföyündeki hisse senetleri portföy değerinin %25'inin altında ise, bu fon ya da ortaklık (A) tipi dışındadır. Sermaye Piyasası Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilmemiş olmakla birlikte, bu tip fonlar ve ortaklıklar (B) tipi olarak adlandırılmaktadır.¹⁷⁹

(A) tipi dışındaki yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları ile ilgili olarak KVK'nun 8/4-b bendinde de, portföyündeki hisse senedi miktarı, portföy değerinin %25'inden daha az olan menkul kıymetler yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları (döviz yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları hariç) olarak tanımlanmıştır.

KVK'nun 8/4'üncü maddesinden de anlaşılacağı üzere döviz yatırım fonları bu istisnanın dışında tutulmuştur. Döviz yatırım fonları, portföyünde %25'ten fazla hisse senedi bulursa da bu istisnadan yararlanamayacaktır. İstisna, portföy işletmeciliği kazançlarıyla sınırlıdır. Menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının diğer kazançları istisna kapsamında değildir. Yani menkul kıymetler, gayrimenkul ve risk sermayesi portföyünden oluşan yatırım ortaklık ve fonları dışında kalanlar örneğin, döviz veya altın yahut diğer kıymetli madenler portföyünü işletmek üzere kurulan bir yatırım fonu istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

GVK'nun 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki mükerrer 75/2'inci maddesinde "yatırım fonlarının katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları için vergi alacağı hesaplanmaz." hükmüne yer verilmiş bulunmaktaydı. Ancak söz konusu hüküm 4369 sayılı kanunla 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Yani 1.1.1999 tarihinden sonraki dönemlerde elde edilen portföy işletmeciliği kazançlarından elde edilen kar payları için de vergi alacağı hesaplanacaktır. Ancak kanun koyucu söz konusu parantez içi hükmün kaldırılmasını yatırım fonlarının katılma belgeleri için vergi alacağı hesaplanması için

¹⁷⁹ Musa Örmeci, "Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarından Elde Edilen Kar Paylarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:161, Ocak 1995), s.6,7

yeterli görmemiş olacak ki, 4387 sayılı 1999 Yılı Geçici Bütçe Kanunu ile ayrıca belirleme yapmıştır. Söz konusu kanunun 5/b-2'nci maddesine göre "1999 mali yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 75'inci maddesinde yer alan vergi alacağı oranı, menkul kıymet yatırım fonları ara payları için 1/5 oranında uygulanır" ifadesine yer verilmiştir.¹⁸⁰

Risk sermayesi yatırımı, Türkiye'de kurulmuş ve kurulacak olan, yüksek gelişme potansiyeli taşıyan ve menkul kıymetlerin likiditesi düşük olan girişim şirketlerince birinci el piyasalarda ihraç edilen sermaye piyasası araçlarına yapılarak gerçekleştirilen, uzun vadeli kaynak aktarım biçimidir. Girişim şirketlerinin ise, sınai uygulama veya ticari Pazar potansiyeli olan araç, gereç, malzeme, hizmet veya yeni ürün, yöntem, sistem veya üretim teknolojilerinin meydana getirilmesini amaçlamaları veya bu doğrultuda faaliyet gösteriyor olmaları ya da yönetim, teknik ve sermaye desteği ile bu doğrultuya girebilecek nitelik taşımaları gerekir.¹⁸¹

Risk sermaye yatırım ortaklıkları ise, kayıtlı sermayeli olarak kurulan başlangıç veya çıkarılmış sermayelerini esas olarak sermaye kazancı elde etmek amacıyla risk sermayesine yönelterek, risk sermayesi yatırım faaliyetlerinde bulunan ortaklıklardır.¹⁸²

Gayrimenkul yatırım ortaklıkları da, gayrimenkuller veya gayrimenkule dayalı sermaye piyasası araçlarından oluşan portföyü işleten ve gayrimenkule dayalı projelere yatırım yapan sermaye piyasası kurumlarıdır.¹⁸³

KVK'nun 8/4'üncü maddesinde, risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım ortaklık ve fonlarının kazancının tamamı, vergiden istisna edilmiştir. Kanun koyucu menkul

¹⁸⁰ Seyit Ahmet Baş, "Yatırım Ortaklıkları ve Yatırım Fonlarının Mahiyeti ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu-11 - Portföy Kazançlarının Vergilendirilmesi", *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, (Sayı:289, 1 Şubat 1999), s.30

¹⁸¹ "Risk Sermayesi Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Tebliğ", Sermaye Piyasası Kurulunun Seri:8, No:21 sayılı tebliği

¹⁸² Aynı

¹⁸³ Sermaye piyasası Kurulunun Seri:6, No:7 sayılı tebliği

kıymetler yatırım ortaklık ve fonlarının sadece portföy işletmeciliği kazancını vergiden istisna ederken, risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım ortaklık ve fonlarına ilişkin bir sınırlama getirmeyerek bütün kazançları vergiden istisna tutmuştur.

GVK'nun 94/6-b maddesi uyarınca dağıtılsın dağıtılmasın yatırım fon ve ortaklıklarının istisna olan kazançlarından da Gelir Vergisi tevkifatı yapılacaktır. Stopaj oranı, anılan maddede %25 olarak belirlenmiştir. Ancak Bakanlar Kurulunun, sahip olduğu yetkiye dayanarak 30.12.1993 tarih ve 93/5148 sayılı Kararı ile bu oranları yeniden belirlemiştir. Buna göre; portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarda ve risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım ortaklık ve fonlarının kazançlarında %0 olarak, yukarıda niteliği belirtilenlerin dışında kalan menkul kıymetler yatırım ortaklık ve fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarında ise %10 olarak belirlenmiştir.

KVK'nun 8/4'üncü maddesinin ikinci bendinde, anılan kurumların istisna kapsamındaki kazançlarından, GVK'nun 94'üncü maddesi uyarınca elde etme sırasında kesilen vergileri, GVK'nun 94/6-a maddesi uyarınca yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilecekleri hükme bağlanmıştır. İstisna kazancın yetersizliği veya GVK'nun 94/6-a maddesi uyarınca vergi kesintisi uygulanmaması sebebiyle söz konusu mahsubun yapılmadığı hallerde ise, daha önce kesilmiş bulunan vergiler, hiçbir şekilde iade edilmeyecektir. Bu, daha önce kesilmiş ve mahsup edilememiş vergiler, anılan kurumlar için, nihai vergiyi oluşturacaktır.

Menkul kıymetler yatırım ortaklık ve fonlarının istisnadan yararlanan kazançları, zaten portföy işletmeciliği kazancı olduğundan, istisnadan yararlanan aynı tutar, asgari vergi hesaplamasında da dikkate alınmayacaktır. Buna karşılık, risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kazancının tamamı vergi istisnasından yararlanmaktadır. Bu sebeple bu kurumlar, istisnadan yararlandıkları ve fakat portföy

işletmeciliğinden kaynaklanmayan veya portföy işletmeciliği geliri olarak mütalaa edilemeyen kazançları üzerinden asgari vergi hesaplayacaklardır.¹⁸⁴

KVK'nun 8/4'üncü maddesinde, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları ile aynı nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenen dar mükellefiyete tabi yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarının istisnadan faydalanma şartlarını, bu hususta düzenlenecek belgeleri ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları tayin ve tespiti Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

Dar mükellefiyete tabi yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının Kurumlar Vergisinden müstesna tutulabilmesi için de Maliye Bakanlığı 44 no.lu Genel Tebliğde bir takım şartlar belirlemiştir. Bunlar, yatırım fonunun yurt dışında bir sermaye şirketi şeklinde değil, yatırım fonu şeklinde kurulmuş olması; yatırım fonunun tüzel kişiliğinin olmaması; yatırım fonunun malvarlığının bağlı olduğu tüzel kişiliğin malvarlığından ayrı olması ve Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla faaliyette bulunulması ve Türk Vergi Kanunlarına göre defter tutma ve vergiye ilişkin diğer mükellefiyetlerin yerine getirilmesidir.

3.1.5. Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazançları İstisnası

Rüçhan hakkı; öncelikli alım hakkı anlamına gelmektedir. Kurumların sermayelerini arttırmaları halinde pay sahibi kişiler artırılan sermayeden öncelikle pay alma hakkına sahiptir ki bu da rüçhan hakkıdır. Bu hakkın satılması sonucu elde edilen kazançlar da KVK'nun 8/5'inci maddesi uyarınca Kurumlar Vergisinden müstesnadır.

Kanunda kurumları rüçhan hakkı kuponlarını satış kazancı istisnasından yararlanabilmeleri için, kuponun ait olduğu hisse senedini ellerinde bulundurması veya

¹⁸⁴ Bumin Doğrusöz, a.g.e., s.36

maliki olması şartı aranmamıştır. Bu nedenle kurumun, bir üçüncü şahıstan aldığı rüçhan hakkı kuponlarını satması halinde, satış kazancı yine istisnadan yararlanacaktır.

Rüçhan hakkı kuponu satışlarının gerek disipline edilmesi ve kuralları belli bir Pazar oluşturulabilmesi, gerek alıcı ve satıcıların kolayca karşılaşılabilmesi için İstanbul Menkul Kıymetler Borsası bünyesinde Rüçhan Hakkı Kupon Pazarı açılmıştır. Sermaye Piyasası Kurulunun Seri:1 No:13 sayılı “Hisse Senetlerinin Kurul Kaydına Alınmasına İlişkin Esaslar Tebliği”in 26’cı maddesinde, hisse senedi sahiplerinin rüçhan hakkı kuponlarını satış süresi, “yeni pay alma hakkının kullanımı için belirlenen süre” olarak tespit edilmiştir.¹⁸⁵

KVK’nun 8/5’inci maddesi uyarınca rüçhan hakkı kupon satışları vergiden istisna edilmiştir. Dolayısıyla rüçhan hakkı kupon satış kazancı bu istisna kapsamında yer almamaktadır. Kupon, bağımsız alacak haline gelmiş bir rüçhan hakkını içeren, hamiline yazılı bir senettir. KVK uyarınca da bu kıymetli evrak niteliğindeki kupon hisse senetlerinden ayrı olarak devri karşılığında elde edilen kazançtır.

Rüçhan hakkı kupon satışından elde edilen kazançlar her ne kadar Kurumlar Vergisinden istisna edildiyse de KVK’nun 25/2’nci maddesindeki asgari vergiye tabidir. Ayrıca rüçhan hakkı kupon satış kazançları Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/6-b-ii maddesi gereğince kar dağıtımı yapılsın veya yapılmazın stopaja tabidir. Stopaj oranı ise, 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirtildiği üzere, halka açık anonim şirketler de dahil %15’tir. Rüçhan hakkı kupon satış kazançlarının dağıtılmaması hakkında herhangi bir hüküm bulunmadığından şirketler bu kazançlarına hiçbir sınırlamaya bağlı kalmaksızın serbestçe tasarruf edebileceklerdir. Yani KVK’nun 8/5’inci maddesinin, bu kazanç üzerindeki vergi yükünü biraz hafifletmek dışında bir fonksiyonu yoktur.

¹⁸⁵ Bumin Doğrusöz, a.g.e., s.37

3.1.6. Emisyon Primi İstisnası

Türk Hukukunda anonim şirketlerin hisse senetleri, kuruluş ya da sermaye arttırımı sırasında en az itibari değerleri üzerinden satılır. Hisse senetlerinin itibari değerinin üstünde bir bedelle satılmaları da mümkündür. Şirketin kuruluşu ya da sermayesinin arttırımı sırasında, hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde bir bedelle satılması halinde, pay sahiplerinden tahsil edilen, hisse senetlerinin itibari değerini aşan kısmına emisyon primi adı verilir.¹⁸⁶ Yani, anonim şirketlerin kuruluşları ya da sermaye arttırmaları sırasında ihraç ettikleri hisse senetlerini itibari değerinin üzerinde satmaları halinde ortaya çıkan satış değeri ile nominal değer arasındaki fark emisyon primidir.

Türk Ticaret Kanunu, hisse senetlerinin itibari değerinden daha yüksek bir bedelle satılması halinde, itibari değerinin üstündeki satıştan sağlanan hasılatın pay sahiplerine dağıtılmayarak şirkette muhafazasını öngörmüştür.

Türk Ticaret Kanunu'nun 446'ncı maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendi uyarınca, emisyon primi olarak elde edilen tutardan, hisse senedi çıkarmak için yapılan giderler indirildikten sonra, kalan kısımdan itfalara veya yardım ve hayır işlerine sarf edilmeyen tutarın kanuni yedek akçeye eklenmesi zorunlu bulunmaktadır. Bu husus, emisyon primlerinin yedek akçe hükmünde sayılmakta olduğu anlamına gelmekte ve yasal yedek akçelerin kullanılma hükümlerine tabi olması sonucunu doğurmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 446'ncı maddesinde hisse senedi çıkarma masraflarının emisyon priminden indirileceği belirtilmiş ise de, KVK'nun 14/1'inci maddesinde söz konusu masrafların gider yazılacağı açıkça hükme bağlandığından, emisyon primlerinin bu masraflar düşülmeden önceki tutarından, yardım ve hayır

¹⁸⁶ M. Rüştü Erimez, "Emisyon Primi", *Vergi Dünyası Dergisi*, (Sayı:182, 1996), s.3

işlerine sarf edilenden arta kalan kısmının kanuni yedek akçeye eklenmesi gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'na göre yasal yedek akçe nominal sermayenin yarısını geçmedikçe, münhasıran zararların kapatılmasına yahut işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idameye, işsizliğin önüne geçmeye veya sonuçlarını hafifletmeye elverişli tedbirler alınması için sarf olunabilir. Bunun anlamı ise, yasal yedek akçenin ancak yarısını aşan kısmına serbestçe tasarruf edilebilir olunmasıdır. Bu durumda emisyon primlerine serbestçe tasarruf edilebilmesi yasal yedek akçenin esas sermayenin yarısını geçmesi şartına bağlı bulunmaktadır.¹⁸⁷

K.V.K.'nun da 8/5'inci maddesinde de yer aldığı gibi sermaye piyasasını geliştirmek amacıyla anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar yani emisyon primi vergiden istisna edilmiştir. Ayrıca bu kazançlar üzerinden 31.12.2002'ye kadar GVK'nun 94'üncü maddesi uyarınca gelir vergisi stopajı da yapılmayacaktır.

3.1.7. Gayrimenkullerin Ve İştirak Hisselerinin Satışında İstisna

49 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre iştirak hisseleri deyimi menkul değerler portföyüne dahil tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bunlar,

- Anonim şirketlerin hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil)
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,

¹⁸⁷ Mehmet Tahir Ufuk, "Emisyon Primleri ve Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazançları İstisnası", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:223, Mart 2000), s.33

- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarıdır.

Yine aynı tebliğe göre gayrimenkuller, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 632'nci maddesinde arazi, tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere anılan maddede sayılmamakla birlikte, bulunduğu arsa veya arazinin mütemmim cüzü niteliğinde bulunduğundan gayrimenkul olduğu şüphesizdir. Gayrimenkullerin maliyet bedelinin artırılması uygulamasına konu olabilmesi için Medeni Kanununun 910 ve 911'inci maddesi gereğince tapuya tescil edilmiş olması şarttır.

1.1.1999-31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yıl kurum sermayesine ilave edilen kısmı, Kurumlar Vergisinden müstesna tutulmuştur. Buna göre, elde edilen kazancın tamamının sermayeye ilave edilmesi şartı aranmayacaktır. Ancak, satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenmeyen kazanç tutarı için hiçbir şekilde istisna uygulanmayacak ve söz konusu kazançlar satışın yapıldığı yılın kazancı olarak vergilendirilecektir. Bu nedenle, her şeyden önce satış bedelinin nakden tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit deyiminden nakit paranın yanı sıra her an paraya çevrilebilir altın, Devlet tahvili, hazine bonosu, Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetler, Bankalar Kanununun 13/4'üncü maddesine dayanılarak kalkınma ve yatırım bankalarının çıkarılan tahvil, bono ve benzeri menkul kıymetler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığınca halka arzına izin verilen menkul kıymetler ve tahvillerin anlaşılması gerekir. Ancak, her an nakde çevrilebilir kıymetlerin en geç sermaye artırımının gerçekleştirildiği tarihe kadar nakde dönüştürülmesi zorunludur.¹⁸⁸

¹⁸⁸ Emin Taylan, "Kurumların Gayri menkullerini Satışından Doğan Kazançlarda Vergi İstisnası ve Muhasebe İşlemleri", *Yaklaşım Dergisi*, (Sayı:45, Yıl:4, Eylül, 1996), s.81

İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin, nakit karşılığı olmaksızın devir ve temlikinde (trampa ve takas) istisna uygulanmayacaktır. Ancak borç karşılığı takas, işletmenin finansman imkanlarını artıracığından istisna uygulanabilecektir.¹⁸⁹

Kamulaştırmalar da satış gibi değerlendirilecektir. Kamulaştırma bedelinin peşin ödenmemesi halinde, vadeli satışlarla ilgili hükümler uygulanacaktır. Kamulaştırma bedeline karşı açılan bedel artırım davalarının sonucunda, mahkeme kararına göre belirlenen artırım bedeli, tahsil edildiği yılda sermayeye eklenmesi halinde istisnadan yararlanabilecektir. Ancak geç tahsilat nedeniyle alınan faizler istisnadan yararlanamayacaktır.¹⁹⁰

İştirak hissesi ve gayrimenkulün satışından elde edilen kazancı istisnaya konu edilebilmesi için kazancın satışın yapıldığı yıl sermayeye eklenmesi gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda sermaye artırım işlemleri satışın yapıldığı yıl sonuna kadar yetişmeyebilir. Bu gibi hallerde, satışın yapıldığı döneme ait Kurumlar Vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organlarınca sermaye artırımına karar verilip ilgili Bakanlığa sermaye artırım için müracaat edilmesi (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanların sermaye piyasası kuruluna başvurusu) ve sermaye artırım işlemlerinin, satışın yapıldığı yıla ait Kurumlar Vergisi beyannamesinin verileceği hesap dönemi sonuna kadar verilmesi gerekmektedir. Bu süreler içinde sermaye artırım işlemlerinin tamamlanmaması halinde bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Sermaye artırımını bu süreler içinde tamamlayamayan mükelleflerin yararlandıkları istisna nedeniyle zamanında alınmayan vergiler VUK'nun ilgili hükümlerince kendilerinden tahsil edilir.¹⁹¹

¹⁸⁹ Bekir Nahit Kitiş, "Kooperatiflerde İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı:61, Ocak, 1998), s.44

¹⁹⁰ Aynı, s.44

¹⁹¹ Ekrem Sansu, "İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlarda Kurumlarda Son Fırsat", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı:70, Yıl:6, Ekim 1998), s.153

İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin vadeli satışı halinde ise, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilebilecektir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için bu hüküm uygulanmaz. İlk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Gayrimenkullerin istimlakinden elde edilen kazançlar için de istisna hükümlerinin uygulanması mümkündür.

İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satış istisnası hükmü, kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak olan bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması halinde de uygulanır. Bu durumda yeni kurulacak şirketin tam mükellef ve yapacağı yatırımın asgari 5 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirası olması şarttır. Bu şartlara ilave olarak yabancı ortaklı sermaye şirketinde yabancı ortağın sermaye payının 1 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve %20'den az olmaması ve kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi gerekir.

Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus, herhangi bir satışın olmaması ve üretim tesisinin bir bütün şeklinde üretim tesisi ve gayrimenkulle birlikte sermaye olarak konulmasıdır. Üretim tesisi kısmen veya tamamen, ancak gayrimenkülle birlikte sermaye olarak konulmalıdır. Sadece makinaların gayrimenkul hariç sermaye olarak konulması istisna uygulaması bakımından mümkün değildir.¹⁹²

Kurumların, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye şirketine (Anonim, Eshamlı Komandit ve Limited Şirketler KVK M.2) üretim tesislerini aynı sermaye olarak koymaları Devlet Politikası olarak teşvik edilen sahalarda ve yerlerde

¹⁹² Mehmet Tan, "Tam Mükellef Kurumların Gayrimenkullerinin veya İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı:82, Temmuz 1995), s.59

yatırım yapılmasını cazip hale getirecektir. Yeni kurulacak yabancı ortaklı bir Anonim Şirkete belirli şartlarla, üretim tesisinin aynı sermaye olarak konulmasının teşvikinde ise, yüksek teknolojiye sahip yabancı kuruluşlarla Türkiye’de ortak kurulacak olan üretim tesislerinin uluslararası piyasada rekabet gücü nedeniyle ihracat potansiyelinin yükseltilmesi ana amaç edinilmektedir.¹⁹³

Üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve bu maddeye göre vergiden müstesna tutulan kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin b-ii alt bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmaz.

İstisnadan faydalanabilmek için iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin en az iki tam yıl süreyle kurumların aktifinde yer alması gerekir. Ayrıca, istisnaya konu iştirak hisseleri kurumun alım-satım amacıyla elinde bulundurduğu kıymetlerden olmamalıdır. Yani menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Uygulamada şirketlerin birleşme ve devir işlemlerine konu olmaları sık rastlanılan olaylardır. Birleşmelerde birleşen iki kurumun tüzel kişiliği sona ermekte olduğundan birleşen kurumların aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkullerin, birleşme sonucu oluşan yeni kurumun aktifinde birleşme tarihinden sonra en az iki yıl süreyle kayıtlı kalması halinde istisnanın uygulanması mümkün olabilecektir.¹⁹⁴

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen hisse senetleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanununa göre ayrılan

¹⁹³ Aynı, s.59-60

¹⁹⁴ Emin Taylan, a.g.e., s.78

yeniden değerleme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan hisse senetlerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya bedelsiz alınan bu hisse senetleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır ve satılması sonucu doğan kazançlara sahip olan kurumlar istisnadan faydalandırılır.

İştirak edilen kurumların anılan istisnadan yararlanmak suretiyle sermaye artışı yapması sonucunda bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin şirket aktifine kaydı dolayısıyla meydana gelen artışların pasifte özel bir fonda tutulması gerekmektedir. Söz konusu fonun sermayeye ilave edilmesi sermayede nakit olarak bir artış sağlamayacağından istisna uygulanmayacaktır. Bu durumda fon sermayeye eklendiği yılın kazancı olarak vergilenecektir. Diğer taraftan bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından elde edilen kazançları nakit olarak sermayeye eklenmesi halinde ise; sermayeye eklenen bu kazançlar istisnadan yararlanacaktır.¹⁹⁵

Yeniden değerlemeye tabi tutulan gayrimenkuller ile iştirak edilen kurumun yeniden değerleme yapması ve değer artış fonunu sermayeye eklemesi nedeniyle elde edilen hisse senetleri veya sahip olunan ortaklık paylarının satışından doğan kazançların açıklanan şartlar dahilinde sermayeye eklenmesi halinde sermayeye eklenen bu kazançların da istisnadan yararlanacağı tabiidir.¹⁹⁶

Sermayeye eklenen kazançların beş yıl içinde herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde, daha önce Kurumlar Vergisinden müstesna tutulmuş olan bu kazançların, işletmeden çekildiği veya şirketin tasfiye edildiği yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulması gerekir. Beş yıllık süre, iştirak hissesi veya gayrimenkulün satışından sağlanan kazancın sermayeye eklendiği tarihten itibaren başlayacaktır.

¹⁹⁵ Hasan Yalçın, "Kurumlarda İştirak Hisselerinin ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, (Sayı:140, Nisan 1993), s.55

¹⁹⁶ Aynı, s.54

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanırlar. Ancak, iştirak hisseleriyle gayrimenkullerin satışından doğan kazanç sermayeye eklenmeyerek özel bir fon hesabında gösterilir ve hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmaz, kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılır. Ayrıca 56 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile kooperatiflerin, amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa ve konutu elden çıkarmaları halinde de, doğan kazancın istisnaya konu olabileceğini belirtmiştir.

KVK'nun 28'inci maddesi hükmünden yararlanan kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmaz. Uygulanmayacak olan bu hüküm de, mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların iktisap edildiği ve elden çıkarıldıkları yıllar hariç olmak üzere her takvim yılı için VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak kazancın tespitinde dikkate alınacağı hükmüdür. GVK'nun 38'nci maddesinin son fıkrasının bu istisna kapsamında değerlendirilmemesinin nedeni de zaten bu istisna hükmünün GVK'nun 38'inci maddesine alternatif olmasıdır.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.

3.1.8. Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazanç İstisnası

Serbest bölgeler, bir ülkenin ulusal egemenlik sınırları içinde bulunmakla birlikte, o ülkenin gümrük hattı dışında kalan, mali ve iktisadi alandaki yasal düzenlemelerden kısmen veya tamamen muaf olan, ticari ve sınai faaliyetlerin ayrı veya birlikte yapılabildiği ve sınırları önceden yasalarla belirlenmiş olan özel amaçlı alanlardır.¹⁹⁷ Serbest Bölgeler Kanununa göre, Türkiye’de serbest bölgelerin yer ve sınırlarını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

3218 Sayılı Kanunun 6’ncı maddesine göre; Türkiye’deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, Gelir ve Kurumlar Vergisinden muaftır.¹⁹⁸ Buna göre, kurumların serbest bölge faaliyetlerinden doğan ve Türkiye’ye getirilen kazançları üzerinden vergi alınmayacaktır.

Her ne kadar serbest bölgede elde edilen kazanç ve iratlar vergiden muaf ise de, serbest bölgedeki faaliyetlerden sağlanan kazanç ve iratların ortaklara kar payı olarak dağıtılması durumunda, bu kar payını elde eden ortaklar açısından serbest bölgede elde edilen bir kazanç veya irattan bahsedebilmek mümkün bulunmamaktadır.¹⁹⁹ Nitekim Danıştayın verdiği bir kararda da, serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar vergiden muaf olmakla birlikte, ortağın bu firmadan elde ettiği kar payının vergilendirilmesi gerektiği yönünde görüş belirtilmiş ve uyuşmazlık bu görüş çerçevesinde karara bağlanmıştır.²⁰⁰

¹⁹⁷ Murat Aysan, “Serbest Bölgeler - Gelir ve Kurumlar Vergisi Muafiyeti – Örtülü Kazanç”, **Vergi Raporu**, (Vergi Denetmenleri Derneği, Sayı:43, Ekim – Kasım 1999), s.45

¹⁹⁸ Serbest Bölgeler Kanunu, Kanun No:3218, Kabul Tarihi: 6.6.1985, Yayımlı Tarihi: 15.6.1985 (18785 Sayılı Resmî Gazete)

¹⁹⁹ Murat Aysan, a.g.e., s.47

²⁰⁰ D. 4. D. K. Esas No:1997/3683, Karar No:1998/2097

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de; Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi kaydı ile serbest bölgelerde elde edilen kazançların Gelir Vergisi Kanununun 75/4'üncü maddesine dahil olmayan müstesna kazançlar olduğu ve G.V.K.'nun 94'üncü maddesine göre vergi tevkifatına tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.²⁰¹

Yasanın amacı, dışsatım ile ilgili karın vergi dışı bırakılmasıdır. Ancak, yasanın 6'ncı maddesine dayanılarak dışalımdan doğan karlar da vergi dışı bırakılmaktadır.²⁰²

3.1.9. Yurt Dışı İnşaat Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar İstisnası

K.V.K.'nun geçici 24'üncü maddesinde 4369 Sayılı yasa ile süresi uzatılan geçici bir istisna hükmüne yer verilmiştir. Buna göre; yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve 1.1.1994 - 31.12.2003 tarihleri arasında Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, bu işlerle ilgili hasılatın en az %15'inin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi şartıyla Kurumlar Vergisinden müstesnadır.

Yasada yer alan hüküm doğrultusunda 1.1.1994 - 31.12.2003 yılları arasında uygulanacak istisnadan yararlanılabilmesi için aşağıda sayılan şartların birlikte gerçekleşmesi gereklidir:

- a) İnşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yurt dışında yapılmış olması,
- b) Yurt dışında yapılan bu faaliyetler sonucunda elde edilen kazancın, Türkiye'deki genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi,

²⁰¹ 50 seri no.lu K.V.K. Genel Tebliği

²⁰² Oktay Güvemli, "Türkiye'de Serbest Bölgelerin Gelişimi ve Vergisel Avantajları", *Mükellefin Dergisi*, (Sayı:73, Ocak 1999), s.85

c) Yurt dışında yapılan bu faaliyetlerden elde edilen hasılatın en az %15'inin döviz olarak kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesi gerekir.

Yurt dışı inşaat- taahhüt işini üstlenen firmalar bu işlerin tamamını veya bir kısmını başka bir Türk firmasına yaptırırlarsa bu şekilde iş yapan taşeron durumundaki firma bu istisnadan yararlanamaz.²⁰³

Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 24'üncü maddenin gerekçesinde istisna hükmünün getiriliş amacı; Türk müteahhitlerinin uluslararası ihalelerde diğer yabancı ülkelerin müteahhitleri karşısında rekabet gücünün artırılması olarak belirtilmiştir.²⁰⁴

K.V.K.'nun 24'üncü maddesinden yararlanmak için yurt dışı inşaat taahhüt işlerinin hangi tarihte başlamış olduğu önemli değildir. Söz konusu işler hangi tarihte başlamış olursa olsun 1.1.1994 ile 31.12.2003 tarihleri arasında bu işlerden elde edilen kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi halinde istisna uygulanacaktır. Ancak K.V.K.'nun Geçici 24'üncü maddesinden yararlanan mükelleflerin aynı zamanda K.V.K.'nun 43'üncü maddesi uyarınca yurt dışında ödedikleri vergiyi Türkiye'de tarh olunan Kurumlar Vergisinden indirilmesi mümkün değildir.²⁰⁵

Mükellefin yurtdışında birden fazla ülkede veya aynı ülkede birden fazla işi bulunduğu hasılatın %15'i itibariyle döviz girdisi her iş için ayrı ayrı değerlendirilmek durumundadır. İşlerden biri için %15'lik döviz girdisinin gerçekleştirilmesine rağmen ikincisinde bu oranın altında kaldığında birinci işin

²⁰³ M. B. Muk. 25.09.1995 tarih ve 53564 sayılı

²⁰⁴ 4108 Sayılı K.V.K. Gerekçesi

²⁰⁵ Ali Tuğlu, "Yurtdışı İnşaat İşlerinin Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:215, Temmuz 1999), s.124

kazancı K.V.K.'nun Geçici 24'üncü maddesine göre, diğerindeki ise genel rejime göre vergilendirilecektir. Bu açıdan müteşebbislerin Türkiye'ye getirdikleri dövizin hangi işe ait olduğunu tevsik edecek durumda olmaya da özen göstermeleri gerekir.²⁰⁶

Yasa hükmü, hasılatın %15'ine denk düşen kısmının Türkiye'ye getirildiğinin tevsikinden söz etmektedir. Dolayısıyla, dövizin ülkeye getirilmesi dışında, ayrıca bozdurulması ihtiyacı bulunmamaktadır. Çünkü, faaliyet hasılatının %15'inin Türkiye'de bir bankada döviz tevdiat hesabında tutulması ve bunun bankadan alınacak yazıyla doğrulanması istisna uygulaması için yeterlidir.²⁰⁷

Maliye Bakanlığı da bir muktezasında; yurt dışı inşaat işlerine ait projelerin çiziminden elde edilen kazancın, döviz olarak Türkiye'ye getirildiğinin kanıtlanması halinde Kurumlar Vergisinden istisna tutulması gerektiği ifadesine yer vermiştir.²⁰⁸

K.V.K.'nun 14/7'nci maddesinde tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarının gider olarak indirilmesine olanak verilmiştir. Ancak bu, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının 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 mümkün olabilecektir.

K.V.K.'nun 14/7'nci maddesinde Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurtdışı zararların, yurt içindeki kazançlardan indirilemeyeceği hükmü yer almıştır. Çünkü, K.V.K.'nun Geçici 24'üncü maddesinde yer alan istisna, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden elde edilen kazançlara

²⁰⁶ Aynı, s.124

²⁰⁷ Yakup Tokat, "Yurt Dışında Gerçekleştirilen Faaliyetlerde Kazanç İstisnası", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı:233, 1 Ekim 1996), s.85

²⁰⁸ M. B. Muk. 1.4.1982 tarih ve 22113 sayılı

ilişkindir. Dolayısıyla da bu faaliyetlerin zararlarla sonuçlanması halinde, bunun Türkiye'deki kazançlardan indirilmesi söz konusu olmayacaktır.

İstisnadan faydalanmayan bir kurumun yurt dışında yaptığı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden doğan zararı K.V.K.'nın 14/7'nci maddesi uyarınca yurt içindeki kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Çünkü bu kazanç Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, bu faaliyetleri nedeniyle kar elde eden bir kurumun istisna şartlarını yerine getirmemesi halinde genel vergilendirme rejimine tabi olmasına rağmen, aynı kurumun aynı nitelikteki iş nedeniyle zarar etmesi halinde, bu faaliyete ilişkin kazançların Kurumlar Vergisinden istisna edilmesi gerekçesiyle zarar indiriminde bulunulamaması adil bir vergilendirmeye uygun düşmemektedir.²⁰⁹

3.1.10. Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yatırımlarla İlgili Kurumlar Vergisi İstisnası

Yatırım İndirimi dışında Olağanüstü Hal Bölgesindeki illerde de yatırımlarla ilgili Kurumlar Vergisi istisnası vardır. 1.1.1998-31.12.2000 yılları arasında uygulanmak üzere Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki iş yerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi Kurumlar Vergisinden müstesnadır. Ayrıca, yukarıdaki 5 yıllık sürenin bitiminden itibaren 2007 yılına kadar çalıştırdıkları işçi sayısına göre kademeli olarak Kurumlar Vergisi muafiyeti getirilmiştir.²¹⁰

²⁰⁹ Mustafa Dündar, İbrahim Türkş, "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarla İlgili Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulamasında Karşılaşılması Muhtemel Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, (Sayı:86, Kasım 1995), s.38

²¹⁰ Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 sayılı GVK'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (Kanun No:4325, Kabul Tarihi:21.01.1998 ve 23.01.1998 tarih ve R.G.No:23239)

3.2. Kurumlar Vergisinde Muafıklar

Kurumlar Vergisinde daha çok sosyal amaçlı bir çok muafiyete yer verilmiştir. Bu muafiyet hükümlerine aşağıda ayrıntılı olarak değinilecektir.

3.2.1. Darphane ve Damga Matbaası

Darphane ve Damga Matbaası, Devlet hesabına, madeni para, kıymetli altınlar ve madalya basmak, devlet bütçesine tabi olan dairelerle, devlet bütçesi ile ilişkili olup hususi kanunlarla teşkil olunan ve aynı zamanda amme hizmeti gören daire ve müesseselerin pullarını ve kıymetli kağıtlarını basmakla görevlidir.²¹¹

Darphane ve Damga Matbaası, kuruluş amacı doğrultusunda yaptığı işler dolayısıyla Kurumlar Vergisinden muaftır. Kuruluş amacının dışındaki işler için vergiye tabidir.

3.2.2. Milli Piyango İdaresi

Milli Piyango İdaresi, 5.7.1939 yılında 3670sayılı yasayla Hava Kuvvetlerine yardım etmek gayesiyle Maliye Bakanlığına bağlı, tüzel kişiliğe haiz, özel hukuk hükümlerine tabi ve her türlü tasarrufa ehil, Türkiye’de karşılığı nakit olmak üzere piyango keşidesi hakkına sahip olarak kurulmuştur. 31.7.1996 tarihine kadar Maliye Bakanlığına bağlı olan Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü bu tarihten itibaren Başbakanlığa bağlanmıştır. Halen Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünün Kuruluş ve Görevleri 6.6.1988 tarihinde çıkarılan 320 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve 25.5.1995 tarihli ve 4108 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir.²¹²

²¹¹ Yılmaz Özbalcı, a.g.e., s.120

²¹² <http://www.millipiyango.gov.tr-16.04.2000>

Piyango tertip ve çekme işleri nedeniyle kurumlar Vergisinden muaftır. Görevi dışındaki faaliyetleri dolayısıyla vergiye tabidir.

3.2.3. Askeri Fabrika ve Atölyeler

Milli Savunma Bakanlığı'na bağlı olup, milli savunmanın gerektirdiği imalat, tamirat ve bakım yapmak üzere kurulan fabrika ve atölyeler bu amaçları çerçevesindeki faaliyetleri dolayısıyla Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuşlardır.²¹³ Bunun dışındaki faaliyetler vergiye tabidir.

3.2.4. Kamu İdare Müesseseleri

Kamu idare ve müesseseleri tarafından gerçekleştirilen ve aşağıdaki faaliyetlerin işletmesini yapan müesseseler Kurumlar Vergisinden muaftır.

3.2.4.1. İlim, Fen, Güzel Sanatlar ile Tarım ve Hayvancılığı Öğretmeyi, Yayımayı Amaçlayan Müesseseler

Bu muafiyetten, kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, aymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseseler yararlanabilir. Bunlara örnek olarak, okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları tohum ve hayvan ıslah ve üretim istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve mecmua yayınevleri ve benzeri müesseseler gösterilebilir.

Örneğin, Maliye Bakanlığının bir özelgesinde; Gazi Üniversitesi Kazaları Araştırma ve Önleme Enstitüsünün Döner Sermaye İşletmelerinin, KVK'nun 7/3'üncü maddesinde değerlendirilerek, Kurumlar Vergisinden muaf tutulması gerektiği

²¹³ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.269

belirtilmiştir.²¹⁴Yine aynı şekilde; Ortopedik Özürlüler, Eğitilebilir Çocuklar, Körler, Sağırılar Okulları ile Başbakanlık Sosyal Hizmetler Genel Müdürlüğüne bağlı Yetiştirme Yurtlarında; eğitime yönelik eğitim araçları imal ve üretilen mamullerin devlet kuruluşlarına ve kreşlere pazarlanmasından elde edilen gelirden çalışan şahıslara belli bir ücret ödenmesinin KVK'nun 7/3'üncü maddesi kapsamında Kurumlar Vergisine tabi olmayacağı ifadesine yer verilmiştir.²¹⁵

Bunlara ilaveten yine bir özalgede; Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda “Öğrencileri Yetiştirme ve İmtihana Hazırlama Kursları Yönergesi” hükümleri çerçevesinde; öğrencilerin ders başarılarını arttırmak, bilgi eksikliklerini gidermek, yeteneklerini geliştirmek ve sınavlara daha iyi hazırlanmalarını sağlamak üzere açılan kursların, Kurumlar Vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir.²¹⁶ Ayrıca, Dernekçe basım yayımı yapılan dergiye, gelir sağlamak için reklam alınmaması ve derginin de bilimsel niteliğini sürdürmesi koşuluyla, bu nedenle oluşan işletmenin Kurumlar Vergisinden muaf tutulması gerektiği ifadesine de yer verilmiştir.²¹⁷

3.2.4.2. Genel İnsan ve Hayvan Sağlığını Korumak ve Tedavi Amacıyla İşletilen Kurumlar

Bu muafiyetten, kamu idare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını koruma ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler yararlanabilir. Bunlara örnek olarak, hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakımevleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakımevleri, veteriner bakteriyoloji, seroloji ve distofajin gibi müesseseler gösterilebilir.

²¹⁴ M. B. Özalgesi, 27.12.1994 gün ve B.07.0.GEL.0.73/103-267/84733 sayılı

²¹⁵ M. B. Özalgesi, 25.08.1994 gün ve B.07.0.GEL.0.01/2128-24868 sayılı

²¹⁶ M. B. Özalgesi, 15.12.1995 gün ve B.07.0.GEL.0.51/5107-4-69780 sayılı

²¹⁷ M. B. Özalgesi, 21.11.1995 gün ve B.07.0.GEL.0.51/5108-28-64409 sayılı

Kaplıca işletmesinin genel insan sağlığına yararlı olduğu göz önüne alınması gerekliliği karşısında Belediyeler, kaplıca işletmeciliği nedeniyle Kurumlar Vergisine tabi tutulmazlar.²¹⁸

3.2.4.3. Sosyal Amaçlarla İşletilen Kurumlar

Bu muafiyetten, kamu idare ve müesseseleri tarafından sosyal amaçlarla işletilen müesseseler yararlanabilir. Bunlara örnek olarak, şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fukara aşhaneleri, ceza ve ıslah evleri atölyeleri, darülaceze atölyeleri, sosyal sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler gösterilebilir.

Bununla ilgili olarak Danıştay verdiği bir kararda, üniversite bünyesinde faaliyet gösteren gıda satış merkezlerinin, sosyal amaçla kurulduğundan ve mensuplarıyla öğrencilere ucuz giyecek ve içecek sağlamayı amaçladığından Kurumlar Vergisinden muaf olacağı hükmüne varmıştır.²¹⁹ Yine aynı şekilde, cezaevi döner sermaye saymanlığınca işletilen ve kar amacı güdümediği gibi üçüncü şahıslara kiralanması da sözkonusu olmayan, yalnızca hükümlü ve tutukluların günlük ihtiyaçlarının karşılanması gayesiyle işletilen kantin, lokal ve çayocağı işletmelerinin, ticari işletme olarak kabul edilmesinin mümkün olmayacağı hükmüne varılmıştır.²²⁰

3.2.4.4. Sergi, Fuar ve Panayırılar

Bu muafiyetten, kamu idare ve müesseseleri tarafından Hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsaadesi ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar ve panayırılar yararlanabilir.

²¹⁸ D. 4. D. E: 1978/3607, K: 1979/1228 ve 14.05.1979 tarihli

²¹⁹ D. 4. D. E: 1991/3454, K: 1993/1791 ve 22.04.1993 tarihli

²²⁰ D. 4. D. E: 1993/2304, K: 1994/4214 ve 20.09.1994 tarihli

3.2.5. İdman ve Spor Müesseseleri

Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Bir spor ve idman müessesesinin Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil olabilmesi için Beden Terbiyesinin yetkili organı tarafından kabule ilişkin karar alınması gerekir. Bu durumda spor ve idman amaçlı olarak kurulan bir derneğin spor kulübü Beden Terbiyesi Teşkilatının yetkili organı tarafından karar alınmadığı sürece Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil olma ya da kabul edilme şartını sağlamış olmayacağından muafiyetten yararlanması mümkün değildir.

Futbol, basketbol, voleybol vb. dallarda faaliyet gösteren spor veya idman müesseselerinin muafiyetten yararlanabilmesi için Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil dernek (örneğin, Galatasaray, Fenerbahçe ve Beşiktaş spor kulüpleri dernek statüsündedirler) ya da kamu idare ve müesseselerine (örneğin, MKE Ankara gücü, PTT spor kulüpleri yanında Üniversite veya Devlet Su İşlerine ait idman ve spor teşkilatları) olması ya da bu amaçla kurulan anonim şirketlere (örneğin, Malatyaspor A.Ş., İstanbulspor A.Ş.) ait olması gerekir. Bunlar dışında idman ve spor müesseseleri muafiyetten yararlanamaz.²²¹

3.2.6. Sosyal Güvenlik Kurumu

K.V.K.'nın 7/9'uncu maddesine göre; T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Memur Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile Sosyal Sigorta Kurumları vergiden muaf tutulmuştur.

²²¹ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.270,271

Bir emekli ya da yardım sandığı ile Sosyal Sigorta Kurumunun vergi muafiyetine haiz olabilmesi için tüzel kişiliğinin yanında ayrıca “kanunla kurulmuş olma” şartı da aranacaktır. Şu kadar ki emekli ve yardım sandıkları genellikle dernek veya vakıf şeklinde kurulduklarından, Kurumlar Vergisi Kanununun 1’inci maddesi gereğince bunların dernek veya vakıf olarak Kurumlar Vergisi mükellefiyetine girmesi söz konusu olmayıp, iktisadi işletmelerin mevcudiyeti halinde, bu işletmeler Kurumlar Vergisine tabi olacaktır.²²²

Bunların dışında bir özalgede de, SSK Elmadağ Sağlık İstasyonu Hekimliği bünyesindeki eczane Kurumlar Vergisinden muaf olduğundan, bu kuruluşların kullanacakları belgelerin üzerine “Kurumlar Vergisinden Muaftır” ibaresini kaşe ile basmaları veya matbaa baskısı ile belirtmeleri gerektiğine yer verilmiştir.²²³

3.2.7. İş veya Hizmet Karşılığında Resim ve Harç Alan Kamu Müesseseleri

Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim veya harç alan kamu müesseseleri Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu hüküm, mutlak bir muafiyet değil, sadece harç ve resim alınmasına konu olan hizmet veya işlemlerle sınırlı bir muafiyet niteliğindedir. Eskiden harç niteliğindeki bazı kamu gelirleri resim olarak nitelenmekte iken günümüzde, resimlerin bir çoğu yürürlükten kaldırılmış, bazıları ise harç veya vergi adını almıştır. Harçlar ise, 492 sayılı Harçlar Kanunuyla düzenlenmiş olup yargı, noter, vergi yargısı, tapu ve kadastro, konsolosluk, gemi ve liman, trafik gibi işlemlerle imtiyazname, ruhsatname, diploma, pasaport gibi belgeler üzerinden ilgili kuruluşlarca alınmaktadır.²²⁴

²²² 20 seri no.lu K.V.K. Genel Tebliği (8.5.1981 tarihli R.G.)

²²³ M. B. Muk. 06.12.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.50/5010-4/67649 sayılı

²²⁴ Mehmet Maç, **Kurumlar Vergisi**, (İstanbul, Denet Yayıncılık A.Ş., 1995), s.7.10, 7.11

3.2.8. Bazı Kurumlarca Doğrudan ya da Oluşturulan Birlikler veya Müesseselerce İşletilen İşletmeler

K.V.K.'nın 7/11'inci maddesine göre; il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen aşağıda sayılan işletmeler Kurumlar Vergisinden muafır.

3.2.8.1.Su, Elektrik, Havagazı Ve Soğuk Hava Deposu İşletmeleri

İl Özel İdareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri vergiden muafır. Bu işlerin kamu kurumları dışında, özel sektör tarafından yapılması halinde muafiyet söz konusu olmaz.

3.2.8.2. Belediye Sınırları İçindeki Yolcu Taşıma İşletmeleri

İl Özel İdareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen yolcu taşıma işletmeleri vergiden muafır. Ancak, yolcu taşıma işletmelerinin bu muafiyetten yararlanabilmesi için, belediye sınırları içinde faaliyet göstermesi gereklidir. Yani, belediye sınırları dışında yolcu taşıma işini yapan işletmeler bu muafiyetten yararlanamaz.

3.2.8.3. Mezbahalar

İl Özel İdareleri, belediyeler ve köyler bunların oluşturdukları veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen mezbahalar vergiden muafır. Ancak, mezbahalar sadece kesim, taşıma ve muhafaza işleri dolayısıyla Kurumlar Vergisinden muafır.

Danıştay bu konuda verdiği bir kararda, mezbahaların kesim, taşıma ve muhafaza işleri dolayısıyla Kurumlar Vergisinden muaf tutulduğunu, ayak ve işkembelerin temizlenmeden muhafazaları mümkün bulunmadığından, temizleme işinin muhafaza görevi içinde mütalaası gerektiği kararını vermiştir.²²⁵

3.2.8.4.Köylere, Köy Birliklerine ve Köy Belediyelerine Ait İşletmeler

K.V.K.'nın 7/12'nci maddesine göre; köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırı içindeki yolcu taşıma işletmeleri vergiden muaf tutulmuştur.

Görüldüğü gibi muafiyetten yararlanabilmek için, faaliyetin köy, köy birlikleri ve köy belediyeleri tarafından yapılması, işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen ve yolcu taşıma işletmelerinin sadece köylülerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulması gereklidir.

Nitekim Danıştay da,ü kasaba adını almış olmasına rağmen esasta yine köyde kurulmuş olan belediyenin il sınırları içindeki yolcu taşıma işletmesinin vergiden muaf olduğu hükmüne varmıştır.²²⁶

²²⁵ D. 4. D. K:1977/2947, E:1977/730 ve 9.11.1977 tarihli

²²⁶ D. 4. D. K:1978/184, E:1977/2335 ve 24.01.1978 tarihli

3.2.8.5. Genel ve Katma Bütçeli Kurumlara Ait Kreş, Konukevi ve Bunların Kantinleri

K.V.K.'nın 7/13'üncü maddesine göre; Genel ve Katma bütçeli dairelere ait olup, sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konukevleri ve bunların kantinleri vergiden muafır.

Bu muafiyet, kanunda sayılan kuruluşların amaçları dışında faaliyet göstermeleri halinde geçerli değildir.

Söz konusu kantinler, konukevlerinde kalan kamu mensuplarının bu süre zarfında ihtiyaç duydukları malların satışının yapıldığı yerlerdir. Kantinlerde diğer malların (giyecek, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi dayanıklı tüketim malları vb.) veya konukevinde kalanlar dışındaki kişilere de satış yapılması hallerinde muafiyetten yararlanılamayacaktır. Ayrıca, genel bütçe dışında kalan özel ve katma bütçeli idareler ile kamu iktisadi teşebbüslerine ait konukevleri ve kantinleri bu madde kapsamı dışında olup, muafiyetten yararlanmaları mümkün değildir. Öte yandan, orduvevleri ve askeri kantinler genel bütçeli dairelere ait kuruluşlar olduğundan yukarıda belirtilen esaslar dahilinde muafiyetten aynen yararlanacaklardır.²²⁷

Maliye Bakanlığı da bir özelgesinde, bu muafiyetin sadece kamu mensuplarına hizmet vermek amacıyla kurulan, karlılık gayesi olmayan ve üçüncü kişilere kiralanmayan genel ve katma bütçeli dairelere ait konukevleri ile kantinlerine uygulanacağını ve Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu merkez binasında açılacak ve personele yemek ve içki servisi yapacak olan lokal KVK'nun 7/13'üncü maddesi gereğince muafiyet kapsamında değerlendirilmeyeceğinden Kurumlar Vergisi mükellefi olacağını belirtmiştir.²²⁸

²²⁷ 31 no.lu K.V.K. Genel Tebliği

²²⁸ M. B. Özelge, 23.06.1993 tarih ve B.07.0.GEL.0.73/103-230/39314 sayılı

Yine aynı şekilde Danıştay da, yaz aylarında, öğretmen ve ailelerine kamp hizmeti verilmesi suretiyle çay, kahve ve meşrubat satışlarından elde edilen ve bir kısmı öğretmen eşleri ve çocuklarına bir kısmının ise Milli Eğitim Müdürlüğü ve okulların ihtiyaçlarında kullanılan gelirin KVK'nun 7/13'üncü maddesine göre Kurumlar Vergisinden muaf olacağı hükmüne varılmıştır.²²⁹ Bir diğer ifade de, İçişleri Bakanlığında çalışan personelin çocuklarına hizmet vermek amacıyla işletilen kreşin, belirli koşulları taşıması kaydıyla Kurumlar Vergisinden muaf olacağı Maliye Bakanlığının özelgesinde yer almıştır.²³⁰

3.2.9. Sanatoryum, Prevantoryum ile Kanser, Cüzzam ve Trahom Hastaneleri

Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi eden hastaneler Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuştur. Muafiyetten yararlanabilmek için, sadece sayılan hastalıkların tedavisinin yapılması gereklidir. Yoksa, bu hastanelerin kamuya ya da özel sektöre ait olmasının önemi yoktur.

3.2.10. Vergi Muafiyeti Tanımlanan Vakıflar

Vakıflar, kazanç amacı gütmeksizin kamu hizmetlerine yönelik faaliyetlerde bulunmak üzere kurulurlar. Bu amaçların realize edilmesini sağlayacak belirli bir malvarlığının vakıf tarafından tahsis edilmesi ve irade ortaya konması vakfın oluşmasının esaslı unsurlarındandır. Vakıflar kanun veya tüzükle kurulup Medeni Kanun hükümlerine göre tüzel kişiliğe sahip olurlar.²³¹

²²⁹ D. 9. D. E: 1993/1841, K: 1994/1735 ve 12.04.1994 tarihli

²³⁰ M. B. Özelgesi, 01.02.1995 gün ve B.07.0.GEL.0.51/5103-2/5707 sayılı

²³¹ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.274

Medeni Kanunun yürürlüğe girmesinden önce oldukça hızlı bir çoğalma gösteren vakıflar, bu Kanunun yürürlüğe girmesiyle duraklama dönemine girmiştir. Medeni Kanunda bazı değişiklikler yapılmasını öngören ve bazı konularda faaliyette bulunanlara belirli şartlarla vergi muafiyeti tanınmasını sağlayan 903 sayılı Kanunla bu duraklama dönemi sona ermiş ve vakıf kuruluşları yeniden hız kazanmıştır.²³²

Yeni kurulan vakıflarla eskileri arasında anlayış yönünden pek fark görülmemektedir. Ancak, vergi muafiyeti tanınmasında şart olarak aranılması nedeniyle bu dönemde eğitim, sağlık ve kültür amaçlı vakıflarda kuruluş daha fazla olmuştur. Buna bilimsel araştırma ve geliştirme kurumları da eklenebilir.²³³

903 sayılı kanunun amacı, devletin kamu hizmetlerinin gittikçe büyümesi, nüfus artışları, hizmet çeşitlerinin gün geçtikçe artması gibi sebeplerle bu hizmetlerin bir kısmının vakıflar eliyle yerine getirilmesini sağlamaktır.

KVK'nun 7/15'inci maddesine göre; kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar Kurumlar Vergisinden muaftır. Ancak vakıfların iktisadi işletmeleri bu muaflik kapsamında değerlendirilmez.

Vakıflara vergi muafiyeti tanımada amaç, devletin vakıftan alacağı vergiyi bırakmak suretiyle kamu hizmetini vergi ile desteklemektir. Kamuya yararlı vakıfların gelirlerinin vergilendirilmesinden vazgeçilmesinin nedeni; vakfın harcamalarının kamu harcamalarına benzemesinden ileri gelmektedir.²³⁴ Vakıf mamelekinde devlete ödemediği vergi ve harçlar kadar artış olacaktır. Artan vergi ve harç yine vakıf amacına, dolayısıyla kamu hizmetine tahsis edilecektir. Böylece devlet, vakıflara tanınan vergi muafiyeti ile almadığı vergi ve harç kadar kamu hizmetlerine harcama yapmış olacaktır.

²³² Suat Ballar, *Yeni Vakıflar Hukuku*, (İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım AŞ., Eylül 1991), s.304

²³³ Aynı, s.305

²³⁴ Aynı, s.293

Vergi muafiyeti, her vakfa verilmemekte, Bakanlar Kurulunun kabul ettiği 4'üncü maddede belirtilen genel prensipleri taşıyan vakıflara tanınmaktadır.²³⁵

Vergi muafiyeti, vakıflara tanınan bir ayrıcalıktır. Bu yolla vakıf gelirleri vergi dışında kalmakta, vergilenecek kazanç veya işlemler üzerinden alınacak vergiler ve harçlar vakfa aktarılmaktadır. Vakıf, böylece genel bütçe gelirleri arasında yer alması ve kamu harcamalarına tahsis edilmesi gereken vergiler ve harçlar kadar gelir elde edecektir. Vakıf artan geliri kadar kamu hizmeti ifa edecektir. Vergi muafiyeti yoluyla vakfın elde ettiği gelirin kamu hizmeti ifa etmek üzere bir karşılığı olacaktır. Vergiden muaf tutulan kazanç vakfın amacına yani kamu hizmetine tahsis ve sarf edilecektir.²³⁶

Zaten Medeni Kanununun 73/1'inci maddesi vakfi, başlı başına mevcudiyeti haiz olmak üzere, bir malın belli bir gayeye tahsisi şeklinde tanımlamıştır.

Vakıfların kamuya yararlı niteliğinin tanımlanmasını ise “ülkedeki tüm insanların yararlanmasına sunulan kamuya ilişkin hizmet ve çabalar” biçiminde yapmak olanağı vardır.

Türk hukukunda kamuya yararlı vakıfları, diğer vakıflardan ayıran özellikler şunlardır;

- a) Özel bir amaç değil kamuya yararlı bir amacı izler.
- b) Kamuya yararlı amacı gerçekleştirmek için özel bir mal varlığını edinme hakları vardır.
- c) Kamuya yararlı niteliği belli bir idari işlemle ve idare tarafından verilir.
- d) Bu hakkın verilmesiyle, kamuya yararlı vakıf aynı zamanda idarenin yardımcısı niteliğini kazanır.

²³⁵ Şaban Erkilet, **Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi-Vergi hukuku-Muhasebe ve Bütçe İlkeleri Açısından**, (Ankara, Mars Ticaret ve Sanayi AŞ. Matbaası, 1991), s.212

²³⁶ Aynı, s.213

e) Bu niteliklerine karşı bir kamu hukuku tüzel kişisi ve özellikle kamu kurumu değildir.²³⁷

Türk vergi sisteminde tüzel kişiler, kazançları dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. KVK'nun 1'inci maddesinde dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin kazançları vergi kapsamına alınmış; fakat vakıf ve derneklerin gelirleri vergi kapsamına alınmamıştır. Buna rağmen kanunun 7/15'inci maddesinde, kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların Kurumlar Vergisinden muaf olduğu belirtilerek, bu muaflığın vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamayacağı hükmüne yer verilmiştir. Yani, zaten vergi mükellefi olmayan vakıflar, vergiden muaf tutulmuşlardır.

Kurumlar Vergisinde vakıfların kendilerinin, vergi mükellefleri arasında sayılmalarına rağmen kanunda muaflık hükümleri arasında yer verilmesi vergi tekniğine uygun değildir. Çünkü, mükellef olmayan bir kuruma muafiyet getirmek çelişki yaratır. Ancak bazı yazarlar bu hükmü, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin vergiye tabi olduğu şeklinde yorumlamışlar ve bunun bir çözüm olduğunu ileri sürmüşlerdir. Fakat bu hükümlerin vergi idaresi ile vakıflar arasında sorunlara yol açacağı gerçeğini değiştirmek şu anda pek de mümkün değildir.

GVK'nun 94'üncü maddesinde, vakıflarca, kendi gelirlerinden yapılacak tevkifat oranının; Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara binde birden, diğer vakıflar için yüzde birden fazla olmamak üzere Bakanlar Kurulunca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bakanlar Kurulu bu yetkisine dayanarak bütün vakıflar için oranı yüzde sıfır olarak belirlemiştir.

Vergi muafiyeti, her vakfa verilmemekte, Bakanlar Kurulunun kabul ettiği 4'üncü maddede belirtilen genel prensipleri taşıyan vakıflara tanınmaktadır. Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıflara 903 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi uyarınca Bakanlar

²³⁷ Suat Ballar, a.g.e., s.292

Kurulu kararı ile vergi muafiyeti tanına bilmesi için, bu konuda talepte bulunan vakfın başvuru tarihinde aşağıdaki şartların hepsini bir arada taşıması gerekmektedir.

3.2.10.1. Faaliyet Konusu

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınacak vakfın, eğitim, sağlık, kültür, bilimsel araştırma ve geliştirme konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekir. Vakfın faaliyet konusu bu sayılanlardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilir. Ancak, vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakıf, sayılan konulardaki faaliyetlerini kamuya açık bir şekilde ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde gerçekleştirmeye yönelik faaliyetleri amaç edinmiş olmalıdır. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir.

Vakıfta toplumun ihtiyacı olan hizmeti yerine getirmeyi amaç edinmek esastır.

Yükseköğretim Kanununa 2880 sayılı kanunla eklenen ek 2'nci madde hükmüne göre, vakıflar kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla ve mali ve idari hususlar dışında, akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden Yükseköğretim Kanununda gösterilen usul ve esaslara uymak kaydıyla, yükseköğretim kurumları veya bunlara bağlı birimlerden birini veya birden fazlasını kurabileceklerdir. Vakıflarca kurulan yükseköğretim kurumlarının, Yükseköğretim Kanununun 56'ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan ve muafiyetlerden istifade edecekleri ek 7'nci maddede de açıkça belirtilmiştir.²³⁸ 56'ncı madde hükmü de "üniversiteler ve ileri teknoloji enstitüleri, genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar." şeklindedir. Bununla ilgili olarak Maliye Bakanlığının bir özelgesinde de yeni kurulan vakıf üniversitelerinin muafiyetten istifade edebilecekleri belirtilmiştir.²³⁹

²³⁸ Şaban Erkilet, a.g.e., s.251

²³⁹ M. B. Öz. 22.01.1997 tarih ve B.07.0.GEL-050/5009-33/2348 sayılı

Vakfın amacı devletin kamu görevi yükünü azaltıcı ve büyük tahsis mevzuu olmadığından vergi muafiyeti verilmemiştir.²⁴⁰

3.2.10.2. Faaliyet Süresi

Vakıfların vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az iki yıl süre ile faaliyette bulunmuş olmaları gerekir. Ayrıca, Vakıfların bu süre içindeki faaliyetleriyle Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları da gerekmektedir. Münhasıran eğitim ve sağlık konularında faaliyette bulunmayı amaç edinen vakıflar ile Türkiye ile diğer ülkeler arasında eğitim, sağlık, kültür, bilimsel araştırma ve geliştirme konularında faaliyette bulunmayı amaç edinen vakıflar için iki yıllık süre şartı aranmaz. Dolayısıyla bu vakıflar, kuruldukları tarihten itibaren vergi muafiyeti talebinde bulunabilirler.

3.2.10.3. Defter Tutma

Vergi muafiyeti tanınacak vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir. Bu vakıflar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre birinci sınıf tüccarlarca tutulması gereken defterleri aynı Kanunda belirtilen süreler içinde tasdik ettirerek kullanacaklardır. Vakfa ait veya bağlı iktisadi işletmeler için ayrıca defter tasdik ettirilecektir. Muhasebe kayıtları “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine” uygun olacaktır.

3.2.10.4. Malvarlığı ve Yıllık Gelir

Münhasıran eğitim ve sağlık konularında faaliyette bulunan vakıfların, vergi muafiyeti talebinde buldukları tarihte²⁴¹ 70.900.000.000.- ‘TL, gelir getirici malvarlığı, 6.700.000.000.- ‘TL yıllık gelir, AR-GE vakıflarında ise

²⁴⁰ İstanbul Tıp Fakültesi Psikiyatri Kliniği Vakfına verilen 02.07.1973 tarih ve 22101-393/41990 sayılı mukteza

²⁴¹ 2000 yılı itibarıyla

140.100.000.000.‘TL, gelir getirici malvarlığı, 13.800.000.000.- ‘TL gelire sahip olmaları gerekir. Söz konusu miktarlar, genel, özel ve katma bütçeli idareler bütçelerinden yapılan yardımlar dışında kalan tutarları gösterir. Vergi muafiyeti talebinde bulunulan vakıfların, vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Maliye Bakanlığı merkezi denetim elemanlarınca yapılacak inceleme tarihinde belirtilen miktarlarda gelir getirici malvarlığı ile yıllık gelire sahip olmaları zorunludur. Ayrıca, malvarlık tutarlarının tespitinde de bağışlar dikkate alınmaz. Bu miktarlar, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen “Yeniden Değerleme oranı” ile çarpılmak sureti ile yeniden tespit edilir ve izleyen yılda bu miktarlar esas alınır. Bu miktarların hesabında, 50.000.000.-‘TL sınırı aşan miktarlar tama yükseltilir, altında kalan kısım ise atılır.

Eğitim, sağlık, kültür ve bilimsel araştırma geliştirme konularında Türkiye ile diğer ülkeler arasında faaliyette bulunmayı amaç edinen vakıflarda gelir getirici mal varlığı ve yıllık gelir şartı aranmaz. Ancak bu vakıfların, resmi senetlerinde yazılı amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik olup, faaliyette bulunulacak yabancı ülkeyle ortaklaşa gerçekleştirilecek gelir getirici niteliğe sahip bir yatırım projesi hazırlamaları, projenin en az yarısının yabancı ülke kaynaklarından sağlandığının yada sağlanacağını belgelendirilmesi, yatırımın yapılacağı arsa veya arazinin temin edilmiş olması ve söz konusu projenin Maliye Bakanlığınca öngörülen süre içinde tamamlanması gerekir.

3.2.10.5.Gelirin Harcama Şekli

Vakıf resmi senedinde, 903 sayılı Kanununun 4 üncü maddesi hükmüne paralel olarak, vakıf yönetiminde; yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin %20’sinin yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakfın malvarlığını arttırıcı yatırımlara, kalan %80’inin ise eğitim, sağlık, kültür, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinden oluşan amaçlara ayrılacağı ve harcanacağı yazılı olması ve vergi muafiyetinin devamı süresince bu şarta uyulması gerekir. Vakfın amaçlarına ayrılması ve harcanması gereken miktarlar, hiç bir şekilde başka bir amaçla kullanılmaz. Ancak, yönetim ve idame

giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara ayrılan miktarların, tamamının veya bir kısmının vakfin amaçlarına yönelik hizmetlere harcanması mümkündür.

Vakfin gelirlerinin en az %80'i amacına ayrılmadığından vergi muafiyeti tanınmamıştır.²⁴²

3.2.10.6.İlgili Kuruluşların Görüşünün Alınması

Vakıfların vergi muafiyeti taleplerinin Maliye Bakanlığı'na ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğünün ve vakıf resmi senesinde amaç edinilen konulara göre ilgili diğer kuruluşların görüşleri alınır. Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili diğer kuruluşlar bu konudaki görüşlerini vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfin kurulduğu tarihten vergi muafiyeti talebinde bulunduğu tarihe kadar ki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı ve belirlenen diğer şartları taşıyıp taşımadığının tespiti açısından kendi denetim elemanlarına yaptıracakları incelemelere dayanarak bildirirler. Görüşü içeren yazı ekinde inceleme raporu ve tutanağın bir örneği de Maliye Bakanlığı'na gönderilecektir. Herhangi bir incelemeye dayanmayan görüşler ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınmasında göz önünde bulundurulmaz.

Maliye Bakanlığı muafiyetten yararlanılması konusundaki olumlu görüşünü Başbakanlığa sunması ve bundan sonra Bakanlar Kurulunun muafiyete karar vermesi ve bu kararın Resmi Gazetede yayınlanması gerekir.

²⁴² Milli Kültür ve Ahlaka Hizmet Vakfına yazılan 20.06.1975 tarih ve 22101-376/10252 sayılı mukteza

3.2.10.7.Maliye Bakanlığı Merkezi Denetim Elemanlarınca Yapılacak İnceleme

Yukarıda sayılan şartların yerine getirilmesi ve ilgili kuruluşlardan olumlu görüş gelmesi halinde, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın, kurulduğu tarihten bugüne kadar ki faaliyet ve çalışmaları, görevlendirilecek Bakanlık merkezi denetim elemanına incelettirilir.

Bakanlık merkezi denetim elemanlarınca yapılacak incelemelerde, vakfın vergi muafiyeti talebinde bulunduğu tarihe kadar ki faaliyetleri ile devleti kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı ve belirlenen diğer şartları taşıyıp taşımadığı tespit edilir. Elde edilen verilere göre de rapor düzenlenir.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıfları Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ayrıca senetlerinde Vakıflar tüzüğü Ek Madde 4'e göre; "Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tüzüğün 37'nci maddesinde sınırlanan yönetim idare masrafları ile vakıf gelirini artırarak yatırımlara ayrılacak miktarın dışında kalan vakıf gelirlerinin tümü vakfın amaçlarına tahsis veya sarf edilir" şeklindeki hükmün yer alması gerekir.

Vakıf senedinin vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına dair belirtiler usul ve esaslara göre yeniden düzenlenmesi gerekir.²⁴³

3.2.10.8. Vergi Muafiyetinin Kaldırılması

Bakanlar Kurulu kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıfların, resmi senetlerinde yazılı eğitim, sağlık, kültür, bilimsel araştırma ve geliştirmeye yönelik amaçları dışında faaliyette bulduklarının, son yıllardaki faaliyetleri dikkate alındığında resmi senette yazılı

²⁴³ M. B. Muk. 06.03.1987 tarih ve 22101-718/21177 sayılı

amaçlarını gerçekleştirmelerinin mümkün olmadığını, belirlenen vergi muafiyeti şartlarını ihlal ettiklerinin ya da belirlenen yükümlülükleri yerine getirmediklerinin, vakıflarla ilgili olarak Bakanlıkta oluşan dosyaların incelenmesinden ya da Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarınca resen veya Vakıflar Genel Müdürlüğünün duyurusu üzerine yapılan incelemelerle tespiti halinde, tespit edilen hususlar hakkında vakıftan açıklama istenir. Vakıf yönetiminde Bakanlıkça verilen süre içinde açıklama yapılmaz veya yapılan açıklamalar yeterli görülmez ise ya da açıklamalar yeterli görülmeyle beraber vakıf uyarıya karşın benzeri hataları tekrarlırsa, Maliye Bakanlığı'na Vakıflar Genel Müdürlüğünün de görüşü alınarak Bakanlar Kurulu'ndan vakfın vergi muafiyetinin kaldırılması istenir.

Vergi muafiyeti kaldırılan vakıflar, muafiyetin kaldırıldığı tarihten itibaren beş yıl geçmedikçe yeniden vergi muafiyeti talebinde bulunamazlar. Bu sürenin bitiminden sonra vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıflara, yukarıda açıklanan şartları taşımaları koşulu ile yeniden vergi muafiyeti tanınabilir.

3.2.11. Bilimsel Araştırma Geliştirme Yapan Kurum ve Kuruluşlar

K.V.K.'nın 7/15'inci maddesine göre; bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar vergiden muaftır.

Sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunmak amacıyla kurulan ve faaliyette bulunan kurum ve kuruluşlar da belli şartlarla vergi muafiyetinden yararlanabileceklerdir. Söz konusu kuruluşlara muafiyet; ilgili Bakanlıkların ve kuruluşların olumlu görüşü alındıktan ve Maliye Bakanlığı'nın kabul etmesi üzerine Bakanlar Kurulunca verilebilecektir.²⁴³

²⁴³ 31 no.lu K.V.K. Genel Tebliği

Ancak, bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.

3.2.12. Sanayi Bölgesi Oluşturan Kamu Kurumları ve Meslek Kuruluşları Muafiyeti

K.V.K.'nın 7/25'inci maddesi gereğince, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerle birlikte oluşturulan iktisadi işletmeler kazancın tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılması koşuluyla vergiden muaf tutulmuşlardır.

3.2.13. Kooperatif Muafiyeti

Kooperatifler Kanununun 1'inci maddesine göre kooperatif; tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküllere denir.

Bu tanımda da ifade edildiği gibi kooperatiflerin amacı, kazanç elde etmekten çok üyelerine yarar sağlamaktır. Ancak durum böyle olmakla beraber, kooperatiflerin bir ticari şirket gibi kazanç elde etmesi ve bunu ortaklarına dağıtması söz konusu olabilmektedir. İşte böyle olduğunda da Kurumlar Vergisi mükellefiyeti başlamaktadır. Yani Kurumlar Vergisi yönünden kooperatiflerin vergilendirilmesi, amacı dışında sağladığı veya sağlayabileceği kazançlara yönelik bulunmaktadır.

Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi muaflığından yararlanabilmesi için birtakım şartların gerçekleşmiş olması gereklidir. Ana sözleşmesinde kanunun aradığı koşullar yazılı olmayan kooperatifin muaflıktan yararlanması mümkün değildir.²⁴⁴ K.V.K.'nun 7/16'ncı maddesinde yer alan hükme göre kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmeleri için esas mukavelelerinde bu maddede belirtilen şartların tümünün behemehal yer alması gerekmektedir. Esas mukavelelerinde bu şartlardan birinin mevcut olmaması veya bu şartlara aykırı hükümler bulunması halinde muafiyetten yararlanamayacağı hükmüne varılmıştır.²⁴⁵

3.2.13.1. Kooperatif Muaflığından Yararlanma Şartları

K.V.K.'nun 7/16'ncı maddesinde yer alan bu şartlar aşağıdaki gibidir:

3.2.13.1.1.Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması

Sermaye üzerinden kazanç dağıtımı ticaret şirketlerine özgü bir durumdur. Kooperatiflerde ise kar elde edip, ortaklara paylaşırma amacı yoktur. Dolayısıyla kooperatiflerin sermaye üzerinden kazanç dağıtımları, fiilen bir ticaret şirketi niteliğini kazandıklarının göstergesidir. Ticaret şirketi şeklinde çalışmaya yönelince de vergiden muaf olunması için neden kalmaz. Bu yüzden sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması muafiyetin ilk şartı olarak belirlenmiştir.²⁴⁶

Bir kooperatifin ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması koşulu yoksa Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanamaz.²⁴⁷

²⁴⁴ D. 4. D. E: 1991/3296, K:1993/1088 ve 09.03.1993 tarihli

²⁴⁵ D. 4. D. E:1988/2479, K:1989/1682 ve 12.04.1989 tarihli

²⁴⁶ Abdullah Çelik, "Kooperatiflerin Vergilendirilmesi-1", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, (Sayı:230, 15 Ağustos 1996), s.63

²⁴⁷ M. B. Özelgesi, 26.09.1988 tarih ve 22109 sayılı

Kooperatiflerde kazanç elde edilmesi ortak içi ve ortak dışı işlemler sonucunda oluşur. Muafiyetin devamı açısından kooperatifin ortak dışı işlemlerden doğan kazancı dağıtmaması ve kooperatif bünyesinde özel bir fon hesabında tutması gerekir. (Koop. K. M.38) Bu nedenle kooperatiflerin ortak dışı işlemlerden doğan kazanç dağıtımını esasen yasaklanmıştır.

Kooperatiflerde ortak içi işlemlerden doğan gelir gider arasındaki gelir lehine olan farkın (kazancın) dağıtımını ise ancak belirli koşullar altında yapılabilir. İlgili farkın sermaye üzerinden kazanç dağıtımını şeklinde olmayan dağıtımını iki şekilde gerçekleştirir. Bunlardan ilki, gelir-gider farkının ortaklar arasında, ortakların işlem hacmi oranında dağıtılmasıdır. Nitekim Kooperatif Kanununun 38'inci maddesinde "Gelir gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise, bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır. Gelir gider farkının en az %50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra ortakların sermaye paylarını genel kurul kararıyla devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği ana sözleşme ile hükme bağlanabilir." hükmüne yer verilmiştir. Bu madde uyarınca, ortakların muameleleri oranında yapılacak gelir gider farkının bölüşümü (risturn ödenmesi) muafiyeti kaldırmayıp Kurumlar Vergisi istisnasına konu olacağı gibi, ortaklara yapılacak faiz ödemesi de muafiyeti etkilemeyecektir.²⁴⁸ Bunun dışında gelir gider farkının sermaye dağıtımını şeklinde olmayan bir başka yolu da, kooperatiflerde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonucunda elde edilen kazancın ortaklara dağıtılmayıp kooperatifin yedek akçelerine eklenmesidir.

3.2.13.1.2.İdare Meclisi Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi

Kooperatiflerde idare meclisi, genel kurul tarafından seçilen ve kooperatifi temsil ve idare eden organdır. Bu organı oluşturan üyelerin kooperatif ortakları arasından

²⁴⁸ 20 no.lu KVK Genel Tebliği

seçilmesi nedeniyle bunlara kazanç üzerinden hisse verilmemesi ve kooperatif ana sözleşmesinde bu yönde hüküm bulunması bir muafiyet şartı olarak görülmüştür. İdare meclisi başkan ve üyeleri diğer ortaklara nazaran kooperatif işlerine daha çok mesai harcadıkları ve mesuliyet üstlendikleri için bunlara maaş verilmesi doğaldır. Keza bu üyelerin ortak sıfatıyla risturn ve gider fazlası tahsil etmeleri de normaldir.²⁴⁹

Nitekim Kooperatif Kanununun 56'ncı maddesinin son fıkrasında “yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiçbir ad altında başkaca ödeme yapılmaz” hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla idare meclisi başkan ve üyelerine verilecek olan ücret ve ödemelerin muafiyet şartlarını ihlal edecek nitelikte olmaması gerekmektedir.

İdare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi şartı da kooperatiflerin, fiilen bir ticaret şirketi niteliği almasının önlenmesi ile ilgilidir. Çünkü sadece ticaret şirketlerinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazançtan pay verilir. Kooperatiflerde de, belli kimselerin ticari amaçlarla bir araya gelerek, hukuken kooperatif statüsünü taşıyan kuruluşun yönetim kurulu başkan ve üyelerini alarak, bu amaçlarını gerçekleştirmeleri mümkündür. Bu takdirde, kooperatif gerçek nitelik ve anlamını kaybedeceğinden, muafiyetten yararlanmak için neden kalmayacaktır.

Nitekim Danıştay da verdiği bir kararda, sözleşme hükümlerine aykırı olarak yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle murakıplara kazanç dağıttığı saptanan kooperatif, Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanamaz.²⁵⁰

²⁴⁹ Metin Maç, a.g.e., s.7.16

²⁵⁰ D: 13. D. E: 1974/143, K:1975/1990 ve 26.05.1975 tarihli

3.2.13.1.3.Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması

Kooperatiflerin Kurumlar Vergisinden muaf olmasının bir diğer şartı da, ayrılan yedek akçelerin dağıtılmayacağı ibaresinin ana sözleşmede yer alması ve fiilen bu şarta uyulmasıdır.

Genel anlamı ile yedek akçe, sermaye şirketlerinin bilanço dönemi karlarından dağıtmadıkları ve çeşitli amaçları gerçekleştirmek üzere, şirkette bıraktıkları kısımlardan oluşmaktadır. Yani yedek akçeler, dağıtılmayan kardan başka bir şey değildir. Bu nedendir ki ilgili oldukları dönemde dağıtıma konu olmayan bu karların sonraki yıllarda yedek akçe olarak ortaklara dağıtılması, kazanç dağıtımının gecikmeli olarak gerçekleştirilmesinden başka bir şey değildir.²⁵¹

Yedek akçeler belirli bir amacı gerçekleştirmek ya da gelecekte meydana gelebilecek risklere karşı fon temin etmek amacıyla ayrılır. Yedek akçeler, yıllık faaliyetin zararlı olması halinde ortaya çıkan açıkların kapatılmasında kullanılır. Bunlar zararları karşılamada yeterli olmazsa zararlar, ek ödemeler veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır. (K.K. M.38)

Yedek akçenin kaynağı kooperatifin ortak dışı işlemler nedeniyle oluşan kazanç payı ile ortak içi işlemler nedeniyle oluşan gelir gider farkıdır.

Ortak dışı işlemler nedeniyle elde edilen kazanç dağıtılmaz. Bunlar kooperatifin gelişmesinde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır. Özel fonda toplanan ortak dışı işlemlerden sağlanan kazançlar kooperatif bakımından kanuni yedek akçedir.²⁵²

²⁵¹ Abdullah Çelik, a.g.e., s.64

²⁵² Doğan Şenyüz, a.g.e., s.278

Ortak içi işlemelerden doğan gelir gider farkından yedek akçe ayrılması ana sözleşmede bu hususta hüküm bulunup bulunmamasına göre farklılık gösterir.

Ana sözleşmede gelir gider farkının dağıtılacağına ilişkin hüküm varsa; Kooperatifler Kanununun 39'uncu maddesine göre, ortak içi işlemelerden oluşan ve risturn esasına uygun olarak dağıtılan gelir gider farkı, dağıtılmadan önce en az %10'luk kısmının yedek akçe olarak ayrılması zorunluluğu bulunmaktadır. Sadece kooperatif kuruluşlarında bu %10'luk yedek akçeye ilaveten %5'lik kısmın olağanüstü yedek akçe olarak ayrılması gerekir. Ana sözleşmede %10'un altında yedek akçe ayrılmasına ve yedek akçelerin dağıtımına dair konan hükümler geçersizdir.

Ancak ana sözleşmede gelir gider farkının dağıtılacağına ilişkin hüküm yoksa; Kooperatifler Kanununun 38'inci maddesine göre, farkın tamamı yedek akçe olarak ayrılmak durumundadır.(K.K. M.38/1)

Yedek akçe kavramına, kanuni yedek akçelerden başka, ana sözleşme ve yetkili organların kararları ile ayrılmış olan yedek akçeler, dağıtılmamış karlar ve her türlü fonlarda dahildir.

İşte kooperatiflerin ayırmak durumunda olduğu fonlar da zorunlu ve ihtiyari olmak üzere kendi içinde iki kısımda ele alınabilir. Bu fonlardan zorunlu olanı ortak içi muamelelerden oluşan gelir gider farkının %1'i oranında ayrılması ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı emrindeki "Tanıtma ve Eğitim Fonu"na yatırılması gereken tutardır. Ayrıca, kooperatifler esas sözleşmelerinde yer vermek veya genel kurullarında kararlar almak suretiyle ihtiyari fonlar kurabilirler. Bu fonlara örnek olarak personel yardımı fonu, yatırım fonu vb. fonlar verilebilir. Zorunlu veya ihtiyari olsun ayrılmış fonların dağıtımını muafiyete engel teşkil eder.²⁵³

²⁵³ Doğan şenyüz, a.g.e., s.279

Kooperatif Kanununun 17'nci maddesi uyarınca; kooperatiften çıkan veya çıkarılan ortakların kendilerinin yahut mirasçılarının kooperatif varlığı üzerinde hakları olup olmadığı ve bu hakların nelerden ibaret bulunduğu ana sözleşmede gösterilir. Bu haklar, yedek akçeler hariç olmak üzere, ortağın ayrıldığı yıl bilançosuna göre hesaplanır.

Dolayısıyla ayrılan ortağa %10'luk kanuni yedek akçe dışında kalan yedek akçe ve fonlardan pay verilmesi Kooperatifler Kanununun 17'nci maddesine uygun olmakla birlikte KVK'da her ne şekilde olursa olsun yedek akçelerin dağıtılması muafiyeti ortadan kaldıran bir durumdur. Yani vergi hukuku açısından yedek akçe dağıtımının 1163 sayılı kanuna uygun olarak veya bu kanuna aykırı olacak şekilde yapılması sonucu etkilemez. Her ne şekilde olursa olsun yedek akçelerin dağıtılmış olması muafiyeti kaldırır.

Nitekim Danıştay da, Kooperatif Kanunu ve Kooperatif ana sözleşmesi uyarınca ayrılması zorunlu yedek akçe ve fonların, dağıtılmamış kurum kazancı olarak nitelendirilerek vergilendirilmesinin mümkün olmadığı doğrultusunda karar vermiştir.²⁵⁵

3.2.13.1.4. Tasfiye Artığından Ortaklara Pay Verilmemesi

Kooperatifler Kanununun 83'üncü maddesinde, tasfiye artığının ortaklara paylaşılması hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, ana sözleşmede ortaklara tasfiye artığından pay verileceği hükmü varsa, tasfiye artığından ortaklara pay verilebilir. Dağıtım ise ana sözleşmede belirtilmişse buna göre, yoksa ortaklara eşit dağıtım yapılmak suretiyle gerçekleştirilir.

²⁵⁵ D. 4. D. E: 1981/1283, K: 1982/65 ve 15.01.1982 tarihli

Ancak Kooperatif Kanununca tasfiye artığından ortaklara pay verilmesi uygun görülürken, Kurumlar Vergisi açısından bu, muafiyeti ihlal eden bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmeleri için ana sözleşmede tasfiye artığının dağıtılacağına ilişkin bir hükmün bulunmaması ve dağıtmamayı sağlayıcı fiili durumun yaratılması gerekir. Çünkü tasfiye artığından ortaklara pay verilmesi kooperatifin ticari amaç taşıdığına bir göstergesidir.

3.2.13.1.5. Münhasıran Ortaklar İle İş Görülmesi

Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunması amacını taşırlar. Bu amaç içinde faaliyetin normal olarak, sadece ortaklarla sınırlı kalması gerekir. Ortak dışı işlemler, kooperatif amacının gerçekleştirilmesi için gereklilik arz etmeyen işlemlerdir. Bununla beraber, teoride kooperatiflerin ortak dışı işlem yapmaları kabul edilen bir durumdur. Kooperatifin ana hedefi olmamak şartıyla ortak dışı işlemler, kooperatifçilik işleyişinin gereği sayılır. Uygulamada da bunun örnekleriyle sık sık karşılaşılır. 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununda da ortak dışı işlemler, kooperatifçiliğin normal işlemlerinden sayılarak kabul edilmiştir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanununa göre ortak dışı işlemlerin yapılmaması muafiyetten yararlanmanın önemli bir şartı olarak belirlenmiştir.

Bu konuyla ilgili Maliye Bakanlığı bir özelgesinde de; kooperatifin ana sözleşmesinde “münhasıran ortaklarla iş görme” koşulunun yazılı olmaması halinde muafiyet hükümlerinin uygulanmayacağı şeklinde görüş bildirmiştir.²⁵⁵ Aynı şekilde bir başka özelgede de, ana sözleşmesinde kooperatife ortak dışı faaliyette bulunma olanağı tanınması halinde, söz konusu kooperatifin Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanmasının mümkün olmayacağını belirtmiştir.²⁵⁶ Danıştayın verdiği bir kararda da yapı kooperatifinin sözleşmesinin incelenmesinden kooperatifin amacının, ortaklarına

²⁵⁵ M. B. Özelgesi, 22.01.1992 tarih ve 22106-1316/005343 sayılı

²⁵⁶ M. B. Özelgesi, 18.05.1982 tarih ve 22106-456 sayılı

ucuz ve sıhhi konut yapmak olduğunun ve yalnızca ortakları ile iş gördüğünün anlaşılması halinde, Kurumlar Vergisinden muaf tutulması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.²⁵⁷

Münhasıran ortaklarla iş görülmesinin kapsamının ve sınırlarının tayininde bazı güçlükler ortaya çıkabilmektedir. Üretim ve tüketim kooperatiflerinde münhasıran ortaklarla iş görülmesinin kapsamını tayin etmek zor değildir. Çünkü, bir tarım satış kooperatifinde, ortaklığın ürünlerinin satın alınması ortak içi işlemdir. Yani, kooperatifin ana sözleşmesinde yazılı uğraşı konusuna dahildir ve ortaklarla yapılmaktadır. Bunun yanında, bu ürünün satılması şeklindeki karşı işlemler ve ambalajlama, büro malzemesi satın alınması, ürünlerin nakli gibi yardımcı işlemler de ortak içi işlemlere dahildir. Çünkü bunlar da, ortaklarla yapılan işlemlerin gereği olarak yapılmaktadır.²⁵⁸ Bu durum bir yapı kooperatifinde veya taşımacılıkla ilgili bir kooperatifte aynı nitelikte ortaya çıkmayabilir.

Sözgelimi bir yapı kooperatifinin yapılan inşaatların bir kısmını ortak olmayan kimselere satması ortak dışı muamele iken aynı kooperatifin inşaat malzemelerini üçüncü şahıslardan satın alması ortak dışı muamele sayılmaz. Kısacası, ortak dışı muamele kooperatifin kuruluş amacının gereği olan işlemlerin ortak olmayan kişilerle yapılması demektir.²⁵⁹ Yine aynı şekilde bir işlemin ortaklarla yapıldığı halde ortak dışı işlem sayılması da mümkündür. Örneğin, bir tarım satış kooperatifinin ortağından arazi ya da traktör satın alıp, satması ortak dışı bir işlemdir. Çünkü bu kooperatifin amacı tarım ürününün alınıp satılmasıdır ve ortakla yapılan bu işlem de kooperatif amacına uygunluk göstermemektedir. Yani yapılan işlem, kooperatifin amacı dahilinde olduğu sürece ortak dışı işlem olarak değerlendirilmez. Ancak amacı aşan veya amaçla herhangi bir ilişkisi kalmayan bir biçime dönüşmesi halinde yapılan işlem ortak dışı

²⁵⁷ D. 4. D. E: 1982/450, K: 1982/177 ve 19.02.1982 tarihli

²⁵⁸ Yılmaz Özbacı, a.g.e., s.100

²⁵⁹ Abdullah Çelik, a.g.e., s.65

olma niteliğini kazanır. Bu durumda da kooperatif, Kurumlar Vergisi muafiyetini kaybeder.

3.2.13.1.5.1. “Münhasıran Ortaklarla İş Görme” Şartına İlişkin Özellik Gösteren Durumlar

3.2.13.1.5.1.5. Mevduat Faizleri

Burada belirtilmesi gereken husus, yapı kooperatiflerinde ortakların yaptığı ödemelerin bankalarda vadeli mevduat hesabına yatırılmasından faiz geliri elde edilmesi halinde bunun nasıl bir işlem olarak değerlendirileceği meselesinin çözümüdür. Esasen ortakların yaptığı ödemelerin vadeli hesaba yatırılıp faiz geliri elde edilmesi kooperatif açısından zorunluluk arz etmeyen bir işlemdir. Burada bankaya yatırılan paralarla kazanç elde etmekten çok kooperatife yapılan ödemelerin reel değerinin korunması esastır. Özellikle enflasyon ortamında bu şekilde faiz geliri elde etme, kooperatifin amacına uygun düşmektedir. Bu düşüncelerle faiz gelirlerinin kooperatif amaçlarına harcanması ve ortaklara dağıtılmaması halinde muafiyete engel olmayacağı söylenebilir. Maliye Bakanlığının 13.04.1986 tarih ve 22106 sayılı muktezası da bu yöndedir.²⁶⁰ Bununla birlikte Danıştayın verdiği bir kararda da mevduat faizi veya repo geliri elde etmenin vergi muafiyetini ortadan kaldıran bir durum olmadığı ifade edilmiştir.²⁶¹

Kooperatiflerin bankalara yatırdıkları vadeli mevduat hesapları karşılığında gelir elde etmeleri ortak dışı işlem yapıldığı anlamına gelmediğinden vergi muafılığı devam eder.²⁶²

Sonuç olarak, mevduat veya repodan gelir elde etmek ortaklarla iş görülmesi şartını ihlal eden bir işlem sayılmamakta, dolayısıyla bu işlemler nedeniyle kooperatifin Kurumlar Vergisi muafiyetinin ortadan kalkması gibi bir durum da söz konusu olmamaktadır.

²⁶⁰ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.282

²⁶¹ D. 4. D. E:1997/694, K:1997/1693 ve 20.05.1997 tarihli

3.2.13.1.5.1.2. Yapı Kooperatiflerinde Arsanın Bir kısmının Üçüncü Kişilere Satılması

Sahibi olduğu arsanın bir bölümünü satarak elde ettiği parayı, arsanın kalan kısmı üzerinde ortaklar için yapılan konutların inşaatında harcayan bir konut yapı kooperatifinin yaptığı iş, mevduat faizi veya repo geliri elde eden veya kat karşılığı inşaat yaptıran bir kooperatifin yaptığı işten farklı bir işlem değildir. Dolayısıyla bu şekilde işlem yapan kooperatiflerin ortak dışı işlem yapmış sayılarak; Kurumlar Vergisi muafiyetini kaybettiğini kabul etmek mümkün değildir.²⁶⁴ Nitekim Danıştay tarafından verilen bir kararda satıştan sağlanan kazancın ortaklara dağıtılmayıp bilançonun pasifinde yine amaç için muhafaza edildiği ve söz konusu arsa satışının amacın gerçekleştirilmesi bakımından zorunlu bir işlem olduğu gerekçesiyle arsa satışının muafiyet şartını ihlal etmeyeceği hükmü verilmiştir.²⁶⁵

Ancak yapı kooperatifine ait bulunan arsanın bir bölümünün satılması ve satıştan sağlanan kazancın ortaklara dağıtılması halinde ise, muafiyet şartlarından münhasıran ortaklara iş görülmesi şartı bozulmuş olduğundan, kooperatifin bu satıştan elde ettiği kazanç Kurumlar Vergisine tabi olacaktır.²⁶⁶ Buna ilaveten yine Maliye Bakanlığı'nın bir muktezasında, kooperatife ait dairelerin inşaatının tamamlanmasından sonra bir kısmının üçüncü kişilere satılmasının, kooperatife yeni ortak alma işlemi olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı, bu nedenle söz konusu dairelerin satışı nedeniyle elde edilen gelirlerin, Kurumlar Vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.²⁶⁷

²⁶³ D. 4. D. K:1986/1624, E: 1985/3636, 22.4.1986 tarihli

²⁶⁴ Oğuz Aydemir, "Kooperatiflerde Vergilendirme Sorunları", *Maliye Postası Dergisi*, (Sayı:426, Yıl:19, 1 Haziran 1998), s.16,17

²⁶⁵ D. 3. D. E:1986/698, K:1986/2319 ve 25.11.1986 tarihli

²⁶⁶ M. B. Muk. 6.10.1986 tarih ve 22106 sayılı

²⁶⁷ M. B. Özelgesi, 17.03.1995 tarih ve B.07.0.GEL.051/5106-2 sayılı

3.2.13.1.5.1.3. Kira Gelirleri

Yapı kooperatiflerinde inşaatla başlanmamış arsanın yahut inşaatı bitmiş olup da ilgili ortağa teslimi yapılmamış kapalı alanların kiraya verilmesi halinde muafiyet şartlarının kaybedilmiş sayılıp sayılmayacağı tartışma konusudur. Bu konuda olayın mahiyetine göre farklı yönlerde verilmiş Danıştay kararlarına rastlanmaktadır. İdarenin tutumu ise, genelde böyle bir kira sağlamanın muafiyeti ortadan kaldıracağı yönündedir. Ancak kooperatiflerde muafiyet şartının ihlali halinde muafiyet kalkmakla beraber vergilemenin sadece kooperatif anlayışına ters düşen gelirlerle sınırlı şekilde yapılması gerekir. Ancak mevcut yasal düzenlemeler muafiyet şartlarını ihlal eden kooperatiflerde sadece ihlale konu gelirin değil, ihlal yılındaki tüm gelirlerin (risturn hariç) vergilenmesini gerektirmektedir. Mevcut yasal düzen karşısında, kira geliri elde eden kooperatifin kiralama işlemi bir atıl kapasitenin değerlendirilmesi amacıyla mı yaptığı yoksa sürekli olarak kooperatif (dolayısıyla ortaklar) lehine gelir sağlama amacıyla mı yaptığı hususuna bakılmalı, şayet işlem bir boşluğu değerlendirme amacını taşıyorsa, muafiyetin devam ettiği kabul edilmelidir. Çünkü kooperatifin amacı ortaklarını konut veya işyeri sahibi yapmaktır. Bu itibarla kiraya verme ortak dışı muamele sayılamaz. Dolayısıyla yukarıda izah edilen muafiyet hakkını ortadan kaldırıcı nitelikte bir işlem değildir. Bu işlem, boşluk değerlendirme amacıyla yapıldığı takdirde arızı sayılmalı, vergiye tabi gelir değil maliyet düşürücü faktör olarak değerlendirilmelidir. Nitekim, kooperatiflerin atıl haldeki paraları üzerinden faiz geliri sağlamaları muafiyet kaldırıcı bir işlem sayılmamaktadır. Kira gelirinin büyüklüğü, ne kadar süre ile devam ettiği, hangi aşamada elde edildiği gibi kriterlere bakılmak suretiyle bu gelirin maliyet düşürücü faktör değil, vergilenmesi gereken gelir niteliği arz ettiği görüldüğünde sadece bu gelirin vergilendirilmesi yoluna gidilmelidir. Burada dikkat edilmesi gereken şey, kira gelirlerinin ortaklara dağıtılmaması sadece kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılmalıdır.²⁶⁸

²⁶⁸ Mehmet Maç, a.g.e., s.7.22

Danıştayın verdiği bir kararda, yapı kooperatifinin amacına ulaştıktan sonra üyelerin ortak olarak sahip buldukları ev ve dükkanları ortak giderlerin karşılanması amacıyla kiraya vermesi, ortaklar dışındakilerle yapılmış işlem sayıldığından kooperatifin Kurumlar Vergisine tabi tutulacağı hükmüne varılmıştır.²⁶⁸

Yine aynı şekilde kooperatiflerin sahip oldukları gayrimenkullerini kiraya vermeleri halinde, muafiyet şartlarından “münhasıran ortaklarla iş görme” şartını ihlal etmiş olacaklarından Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanmaları mümkün olmayacaktır. Bu durumda kooperatiflerin Kurumlar Vergisine tabi olmaları gerektiğinden mükellefiyet kayıtlarının tesisi gerekir.²⁶⁹

İstanbul Defterdarlığının bir muktezasında da konuyla ilgili şöyle bir ifadeye yer verilmiştir;” Kooperatifinizin inşa ettiği tatil köyünde bulunan 60 adet motel odasının, kooperatif ortakları dışındaki kimselere tatil geçirmek üzere verilmesi, her ne kadar sadece gerekli masrafın alındığı iddia edilmekte ise de, muafiyet şartlarını ihlal ettiğinden Kurumlar Vergisi muafiyetinden olayın meydana geldiği yıldan itibaren istifade etmenize imkan bulunmamaktadır.”²⁷⁰

3.2.13.1.5.1.4. Kat Karşılığı İnşaat

Ortaklarını konut sahibi yapmak üzere kurulmuş olan kooperatifler, ortaklarından topladıkları ödentilerle konutları inşa ettirir ve ortaklarını konut sahibi yapar. Konutların, kooperatifçe bizzat yapılması veya bir müteahhide ihale yoluyla yaptırılması arasında herhangi bir fark yoktur.

²⁶⁸ D. 3. D. K:1988/486, E:1987/71, 17.02.1988 tarihli

²⁶⁹ M. B. Özgelgesi, 09.11.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.50/5006-42/62365 sayılı

²⁷⁰ 17.09.1978 tarih ve 203-17414 sayılı

Kooperatife ait arsa veya arazinin bir kısmını bir müteahhide terk ederek kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile inşaat yaptırıp, ortaklarını konut sahibi yapan bir kooperatifin bu şekilde hareket etmesi, ihale suretiyle inşaat yaptırıp müteahhide nakden istihkak ödeyerek yapılan inşaattan farkı yoktur. Tek fark ödemenin ayın olarak yapılmasıdır. Yani ortaklardan para toplayıp müteahhide ödemedeki bulunma yerine, ortaklardan toplanan parayla alınan arsa ve arazinin bir bölümünün inşaatçıya terk edilmesi, kooperatifin Kurumlar Vergisinden muafiyet şartlarından herhangi birisini ihlal etme anlamına gelmez. Sonuç olarak; kat karşılığı inşaat yaptıran kooperatiflerin bu suretle ortaklarına sağladığı menfaatlerin, ortak dışı işlem yaparak sağlanmış menfaatler sayılması ve Kurumlar Vergisi muafiyetinin kaybedilmesi için bir neden olarak düşünülemez.²⁷¹

Nitekim Danıştay da verdiği bir kararında kat karşılığında arsa tesliminin arsa sahibi yönünden ticari bir muamele olmayıp arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik bulunduğu görüşünü benimsemiştir.²⁷²

3.2.13.1.5.1.5. KVK'nun Geçici 28'inci Madde Hükmü Açısından Durum

KVK'nun Geçici 28'inci madde hükmü, Kooperatif Kanunu ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatiflerin gayrimenkul satışından doğan kazançlarını Kurumlar Vergisinden istisna etmiştir. Kooperatif vergiden muaf olmasa dahi bu istisna geçerlidir. Öte yandan kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutlarını elden çıkarmaları halinde de istisna uygulanacaktır. Ortakların bir ya da birden fazla konut veya işyeri sahibi olmalarının istisna açısından etkisi bulunmamaktadır. Ancak, istisna kapsamındaki kazanç, kooperatif kayıtlarında özel bir fon hesabında gösterilecek ve hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmayacaktır. Belirtilen kazancın kooperatifin amaçlarını gerçekleştirmekte kullanılması zorunludur.

²⁷¹ Oğuz Aydemir, a.g.e., s.16

²⁷² D. 7. D. E:1989/1359, K:1990/1518 ve 28.05.1990 tarihli

Kooperatiflerin iştirak hissesi ve gayrimenkul satış karlarının KVK'nun geçici 28'inci madde kapsamına alınması, bu tür satışların ortak dışı işlem niteliği taşıdığı ve dolayısıyla muafiyeti kaldıracağını ifade eder. Yani, kooperatif, gayrimenkulünü KVK'nun Geçici 28'inci maddesindeki şartlar dahilinde de satsa muafiyet şartlarını kaybetmiş olur. Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekir. Gayrimenkul veya iştirak hissesinin satış karı istisnadan yararlanır. Ancak, muafiyet kaybedilmiş olacağı için, kooperatifin beyan esasında vergilendirilmesi durumu doğar ve varsa vergi kesintisine tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradından ibaret geliri, mevduat faizleri, ortak içi işlem gelirlerinin risturn istisnasından yararlanacak olan dışındaki kısmı genel rejim uyarınca vergiye tabi tutulur. Ayrıca gayrimenkul veya iştirak hissesi satış kazancı üzerinden de %10 oranında stopaj yapılır.²⁷³

3.2.13.1.5.1.6. Çaresizlik İşlemleri

Bazen kooperatifler çaresizlik karşısında ortak dışı işlem yapmak mecburiyetinde kalırlar. Amaç, bir zararın ortadan kaldırılması veya muhtemel bir zararın önlenmesidir. Bu hallerde muafiyetin kalkıp kalkmadığına olayın mahiyetine göre karar verilmesi gerekir. Mesela bir tüketim kooperatifinde kalitesi bozulan, mevsimi geçen, defolu çıkan veya buna benzer nedenlerle ortaklara satılması imkansız hale gelmiş malların topluca üçüncü kişilere satılması mecburiyeti doğabilir. Ya da yapı kooperatifinde imar izni bulunmayan arazinin satılması veya kamulaştırılması zorunda kalınabilir. Böyle durumlarda muafiyetin kalkmaması gerekir. Bu konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığının bir özelgesinde de; konut yapı kooperatifinin gayrimenkullerinin istisnaki sonucu muafiyet şartlarından "ortaklarla iş görme" şartı ihlal edilmiş olduğundan Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanmasının söz konusu olamayacağı şeklinde bir ifadeye yer verilmiştir.²⁷⁴ Tarhiyat riskini azaltmak için, ortak dışı kişilere yapılan satışlardan sağlanan kazancın ortaklara dağıtılmaması, mümkün olduğu ölçüde satış

²⁷³ Yılmaz Özbacı, a.g.e., s.119

²⁷⁴ M.B.Özelgesi, 04.03.1993 tarih ve B.070.0.GEL.073/106/14266 sayılı

işleminin üçüncü kişilere değil, malın satın alındığı firmaya iade yoluyla yapılmasına özen gösterilmelidir.

Nitekim Danıştayın bu doğrultuda verdiği bir karara göre de; ortaklarına konut yapmak amacıyla kurulan kooperatifin bu amaç için 1956 yılında satın aldığı arsayı, imar planı uygulamaları sonucu arsanın kooperatif amacının gerçekleşmesine imkan vermeyecek duruma gelmesi sebebiyle 1983 yılında satışı zorunlu bir işlem niteliğinde olduğundan ve bu satışın münhasıran üçüncü şahıslara yapılmış bulunması bu işlemin ortak dışı işlem olarak nitelendirilmesi için yeterli bulunmadığından, kooperatifin arsa satışından elde ettiği ticari kazancın K.V.K.'nın 7/16'ncı maddesi hükmüne göre Kurumlar Vergisinden muaf tutulması gerekeceği hükmüne varılmıştır.²⁷⁵

3.2.13.1.6. Üst Kuruluşlara Girilmesi

Kooperatifler için üst kuruluş kooperatif birlikleridir. Kooperatif birlikleri konuları aynı veya birbirleriyle ilgili nitelikte olan yedi veya daha çok kooperatif tarafından kooperatif şeklinde kurulur. Birliklerin kurulacağı bölgeler Ticaret ve Sanayi Bakanlığı tarafından belirlenir. Ve her bölgede aynı çalışma konularına sahip birden fazla birlik kurulamaz. (Koop. K.M.72)

Kooperatif birlikleri için bir üst kuruluş ise kooperatifler merkez birlikleridir. Aynı çalışma konularına sahip kooperatif birlikleri birden fazla kooperatif merkez birliği kuramazlar. (Koop. K. M.76)

Kooperatifler Kanununun 93/4'üncü maddesine göre kooperatiflerin Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için faaliyete geçen bir üst kuruluşu girmiş olmaları şart koşulmuştur. Kooperatiflerin girmek zorunda buldukları üst kuruluşlar faaliyet halinde değilse, diğer bir ifade ile henüz kurulmamışlarsa, kooperatiflerin

²⁷⁵ D. 3. D. Karar No:1986/1029, Esas No:1986/698 ve 25.11.1986 tarihli

Kurumlar Vergisi muafliğından yararlanmaları için “bir üst kuruluşa girmiş olma” şartı aranmayacaktır. Çünkü bu durumda girilecek bir üst kuruluş mevcut değildir. Danıştay da, kooperatifin faaliyet gösterdiği çevrede üte olabileceği üst birlik bulunmaması ve kooperatifin amacının da üyelerini konut sahibi yapmak olduğundan, kooperatifin Kurumlar Vergisine tabi tutulmasının söz konusu olamayacağı doğrultusunda karar vermiştir.²⁷⁶

Sonuç itibariyle kooperatifler KVK’ndaki şartları taşısalar bile kurulmuş olan üst kuruluşlara katılmadıklarında muafiyetten yararlanamayacaklardır. Nitekim Danıştay da kooperatiflerin Kurumlar Vergisi bağışıklığı için yalnızca KVK’nda belirtilen koşullara sahip olmaları yeterli olmayıp, varsa bir üst kuruluşa da katılmış olmaları gerektiği doğrultusunda karar vermiştir.²⁷⁷ Kooperatifin üst birliğe kaydolduktan sonra KVK’daki diğer hükümleri ihlal etmemesi şartıyla muafiyeti devam eder.²⁷⁸

3.2.13.1.7. Muafiyet Koşullarının Ana Sözleşmede Yer Almasının Yanında Bu Koşullara Fiilen Uyulması

Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16’ncı maddesinde sayılan koşulların ana sözleşmede yer almasının yanı sıra uygulamada bu koşullara fiilen uyulması gerekir. Ana sözleşmede yer alan muafiyet koşullarından birisine veya birden fazlasına uygulamada riayet edilmezse Kurumlar Vergisi muafliği kaybedilir. Bu nedenle ana sözleşmede yer alması tek başına yeterli olmayıp bu koşullara fiilen uyulması da gereklidir.

²⁷⁶ D. 9. D. E:1990/3235, K:1993/201 ve 20.01.1993 tarihli

²⁷⁷ D. 13. D. E:1997/1290, K:1997/3298 ve 17.11.1997 tarihli

²⁷⁸ M. B. Özelgesi, 09.03.1995 gün ve B.07.0.GEL.0.51/5106-1/12508 sayılı

Nitekim Danıştay tarafından verilen bir kararda da, kooperatiflerin muafiyetten faydalanabilmeleri için sözleşmelerinde bazı hükümlerin bulunması ve fiili durumun da bu hükümlere uygun olmasının şart olduğu hükmüne varılmıştır.²⁷⁹ Yine aynı şekilde, kooperatiflerin Kurumlar Vergisinden muaf olabilmeleri için K.V.K.'nun 7/16'ncı maddesinde yazılı kayıt ve şartların esas mukavelelerinde açıkça yer alması ve fiilen de bu kayıt ve şartlara uyulması halinde mümkün olup ana sözleşmesinde sözü edilen maddede aranılan kayıt ve şartlara yer verilmediği anlaşılan davacı kooperatifin muafiyetten yararlanamayacağı hükmüne yer verilmiştir.²⁸⁰

3.2.13.2.Muafiyetin Kazanılması ve Kaybedilmesi

Muafiyetin kazanılması ya başlangıçta ya da sonradan öngörülen tüm şartların sağlanmasıyla olur. Muafiyet şartlarını sağlaması nedeniyle mükelleften muaflık durumuna gelen kooperatifler şartları sağladığı takvim yılını takip eden takvim yılından itibaren muaflıktan yararlanmaya başlarlar.²⁸¹

Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanan bir kooperatif, muafiyet şartlarından birini ihlal ettiğinde ise vergiye tabi olma durumu ile karşı karşıya kalacaktır. Muafiyet şartı takvim yılı içinde ihlal edildiğinde yılın başından itibaren elde edilen kazanç vergilendirilir. Sermaye üzerinden kazanç dağıtımı veya yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazançtan pay verilmesi halinde ise, ilgili kazancın doğduğu takvim yılı başından itibaren kalkar.²⁸²

Kısaca, ortaklarının meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan kooperatiflere getirilen muaflığın sosyal amaçla konulduğunu ve amacını aşan işlemlerde bulunulduğunda da muaflık hakkının kaybedildiğini görüyoruz. Ancak,

²⁷⁹ D. 4. D. E:1977/143, K:1977/2345 ve 28.09.1977 tarihli

²⁸⁰ D. 3. D. Karar No:1988/2361, Esas No:1987/2485 ve 13.10.1988 tarihli

²⁸¹ Doğan şenyüz, a.g.e., s.284

²⁸² Yılmaz zbalcı, a.g.e., s.108

kişilerin kendi menfaatlerini korumak amacıyla kooperatif şeklinde örgütlenmelerini teşvik etmek için rekabet eşitliğinin bozulmasının göze alındığı da görülmektedir. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler vergi kapsamında değerlendirilirken, kooperatiflerin muafiyet kapsamına alınması rekabet eşitliğini tamamen zedeleyen bir uygulamadır. Ancak kooperatif muafılığından yararlanabilmek için öne sürülen şartlardan “ortak dışı işlem yapılmaması” şartı kooperatiflerin ticari bir nitelik kazanıp kazanmadığının en belirgin göstergesi olduğundan rekabet eşitliğini korumaya yönelik bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.2.14. Özel Kanunlarla veya Sözleşmelerle Muafiyeti Öngörülen Kurumlar

K.V.K.’nın 7/17’nci maddesine göre; özel kanunlarla veya Devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelerle Kurumlar Vergisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlardan vergi alınmaz. Örneğin Serbest Bölgeler Kanununda bu konuda hükümler vardır.

Bu konuda Maliye Bakanlığının bir özelgesinde de SSK tarafından Bakanlar Kurulu Kararıyla İstanbul’da kurulan Sosyal Sigortalar Kurumu İlaç ve Tıbbi Malzeme Sanayi Müessesesinin Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu kapsamına giren ve bu Kanunun 5/B-f maddesi gereğince Kurumlar Vergisinden muaf tutulan kurumun, Kurumlar Vergisi Kanununun 7/17’nci maddesine göre Kurumlar Vergisinden muaf olacağı ifadesine yer verilmiştir.²⁸³

²⁸³ M. B. Özelgesi, 30.11.1995 gün ve B.07.0.GEL.0.51/5103-16/66508 sayılı

3.2.15. Trafikle İlgili Basılı Kağıt ve Plaka Satışı Yapan Kurumlar

K.V.K.'nun 7/19'uncu maddesine göre; münhasıran 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 131'inci maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetlerinde bulunan müesseseler vergiden muaf tutulmuştur.

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 131'inci maddesine göre, trafik bürolarında ve sürücü kurslarında kullanılan basılı kağıtların ve plakaların Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonunca bastırılması hükme bağlanmıştır.²⁸⁴

Kanunda sözü geçen müesseselerin söz konusu faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

3.2.16. Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile Bunların Fonları

K.V.K.'nun 7/20'nci maddesine göre; Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile Toplu Konut Fonu ve Kamu Ortaklığı Fonu vergiden muaf tutulmuştur.

Bu Başkanlığın ve Fonların elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

Toplu Konut İdaresi Başkanlığının temel görev alanını, konut sorununun çözümüne ve konut sektörünün yönlendirilmesine ilişkin politikaların üretilmesi ve uygulamaların gerçekleştirilmesi oluşturmaktadır.²⁸⁵

²⁸⁴ Metin Maç, a.g.e., s.7.27

²⁸⁵ <http://www.toki.gov.tr/tanit.html-22.04.2000>

Toplu Konut Fonunun kuruluşundaki temel amaç; ülkenin konut gereksinmesinin karşılanabilmesi ve düzenli kentleşmenin gerçekleştirilebilmesi için gereken kamusal desteklerin bu amaca hizmet edecek gelirler yoluyla sağlanması ve hizmetlerin söz konusu amaç için örgütlenmiş bir idare eliyle yerine getirilmesidir.²⁸⁶

Kamu Ortaklığı Fonunun kuruluşundaki temel amaç da; tasarrufların teşviki ve yatırımlara kanalize edilmesidir. Bu amacın gerçekleştirilmesi için, gerekli kaynağın yaratılmasında, tasarruf sahiplerinin eğilimlerine itibar eden devlet ile fert arasında gönüllü tasarrufa dayandırılan ve iktisadi işbirliğini esas alan düzenlemeler yapılmıştır.²⁸⁷

Amaçları bu şekilde belirlenen Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ve bunların fonları ekonomik amaçlı olarak Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuştur.

3.2.17. Menkul Kıymetler Tanzim Fonu

K.V.K.'nın 7/21'inci maddesine göre; Menkul Kıymetler Yatırım Fonu vergiden muaftır. Bu fonun portföy işletmeciliğinden doğan kazançları Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

3.2.18. Gazeteciler Cemiyeti

K.V.K.'nın 7/22'nci maddesine göre; diğer günlük gazetelerin yayınlanmadığı dini bayramlarda münhasıran günlük gazete yayım ve satışı faaliyetlerinde bulunan gazeteciler cemiyetlerine ait bu müesseseler vergiden muaftır. Bu müesseselerin söz konusu faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar Gelir Vergisi Kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

²⁸⁶ Aynı

²⁸⁷ T.C. Başbakanlık Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı, (1986)

3.2.19. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu

K.V.K.'nın 7/23'üncü maddesine göre; Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu vergiden muaftır.

27.11.1994 tarihinde 4046 sayılı Kanunla kurulan Özelleştirme İdaresi Başkanlığı aynı kanunda sayılan görevleri nedeniyle Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuştur.²⁸⁹

3.2.20. Dar Mükelleflerde İhracatçı Muaflığı

KVK'nun 12/1'inci maddesine yer alan parantez içi hüküm ile dar mükellef olup, ihracat yapanlar için muafiyet tanınmıştır. Buna göre, dar mükelleflerin Türkiye'de iş merkezinin bulunmaması, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmamaları ve yabancı memleketlere göndermemeleri koşulları ile yaptıkları ihracat nedeniyle elde ettikleri kazançları vergilendirilmemektedir. Ancak bu muaflıktan yararlanabilmek için, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olmaması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmaması gereklidir.

Yukarıda da belirtildiği gibi Türkiye'de alınan veya imal edilen malların Türkiye'de satılmaması gereklidir. Bunun nedeni de iç piyasaya satış yapılması halinde²⁹⁰ bu işlem döviz kazandırıcı bir işlem olmaktan çıkar ve beklenen amaca ulaşamaz.

Dar mükellefiyet ihracatçı muaflığı ülkemizde yabancı yatırım ve döviz getirici ihracatı teşvike yönelik bir muaflıktır. Ancak sadece dar mükelleflere tanınmasının, tam mükellefler aleyhine bir ayrıcalığa yol açtığı söylenebilir.

²⁸⁹ Özelleştirme İdaresinin Görevleri için bkz. <http://www.oib.gov.tr/GOREVLER.htm>-21.03.2000

²⁹⁰ Ziyaettin Bildirici, a.g.e., s. 51

3.2.21. Kredi Teminatı Sağlayan Kurumlar

K.V.K.'nın 7/24'üncü maddesine göre; yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar vergiden muaftır. 1999 yılı için kredi miktarı 50 milyar lira olarak belirlenmiştir.

3.2.22. Diğer Muafiyetler

Kurumlar Vergisi Kanunu dışındaki bazı kanunlarla çeşitli kurumlar için Kurumlar Vergisi muafiyeti oluşturulmuştur. Bunlar; 3294 Sayılı Kanunla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Fonu (Madde 9); 3259 Sayılı Kanunla kurulan İslam Kalkınma Bankası, 1600 Sayılı Kanunla kurulan Türkiye Kızılay Derneği, resmi Darülaceze, Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, Darüşşafaka Cemiyeti, Türkiye Yardımseverler Derneği, Yeşilay Derneği; 6200 Sayılı Kanunla kurulan Devlet Su İşleri (Madde 49); 3388 Sayılı Kanunla kurulan Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı (Madde3); 3350 Sayılı Kanunla kurulan Sağlık Hizmetleri Kurumları (Madde 5/c); 625 Sayılı Kanunla kurulan Özel Öğretim Kurumları (Madde 3/2)'dir.

SONUÇ

Türk Vergi Sisteminde vergi gelirlerinin yaklaşık yarısını oluşturan gelir üzerinden alınan vergiler; yani Gelir ve Kurumlar Vergisinde istisna ve muafiyet hükümlerini inceledik. Vergi gelirlerinde azalmaya yol açan bu istisna ve muafiyetler ekonomik, sosyal ve siyasi nedenlere dayanılarak yürürlüğe girmiş ve oldukça geniş yer işgal etmiştir.

Gelir Vergisinde istisnalar başlığı altında yer verdiğimiz yatırım indiriminin bir istisna olup olmadığı tartışmalıdır. İdare ve yargı organları arasında dahi ortak bir uygulama alanı bulamayan yatırım indirimi müessesesi yatırımları teşvik amacıyla getirilmiş ve ekonomik bir nedene dayandırılmıştır. Özellikle kalkınmada öncelikli yörelerde yatırımları hızlandırmak ve ülke kalkınmasında etkili olmak amacıyla sağlanan önemli bir vergi avantajıdır. Yatırım indirimi ile yatırımcının enflasyon altında ezilmemesi nedeniyle 4369 sayılı kanunla getirilen endeksleme uygulaması da bu avantajı belirginleştirmiştir.

Gelir Vergisinde büyük yer tutan esnaf muafılığı da küçük esnafı korumaya yönelik getirilen bir muafıktır. Gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olmayan ve yaptığı iş devamlılık ve bağlılık arzuetmeyen esnaf, bu muafıktan yararlanabilecektir. Defter tutmayan bir esnaftan vergi istemek ve bunu takip etmek zor ve maliyetli olduğu için idareye kolaylık sağlama amacıyla aslında sosyal içerikli bir muafiyet olan esnaf muafılığı, nakdi sermayeden çok bedeni çalışmaya dayalı iş yapan küçük esnafı korumaya yöneliktir.

Konut istisnası ise gayrimenkul sermaye iradı elde eden kişileri korumaya yönelik sosyal bir amaç içermesine rağmen aslında koruduğu kişilerin genelde ödeme gücü yüksek olan mükellefler olduğu gözden uzak tutulmuştur. İstisna tutarı dışındaki miktar üzerinden vergi alarak hiç beyan edilmeyecek bu gelirin verilen teşvikle en

azından tahsil edilebilecek olması idare yönünden olumlu olabilir. Ancak vergi denetimlerinin yetersiz olmasının bu gerçeği değiştireceği de kuşkuludur.

Yukarıda saydığımız istisna ve muaflıkların dışında vergi gelirlerinde fazla bir azalmaya neden olmayan sosyal ve siyasi istisna ve muafıklar da vardır. Bunlara da PTT acentalığı istisnası, sergi ve panayır istisnası, ihracat istisnası, diplomat muaflığı ve ücretler için getirilen istisnaların tamamını örnek gösterebiliriz.

Kurumlar Vergisinde de Gelir Vergisinde olduğu gibi ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlı, koşullu ya da koşulsuz, sürekli ya da geçici bir takım istisna ve muafiyet vardır.

Kurumlar Vergisinde yer alan ilk istisna iştirak kazançları istisnasıdır. Çifte vergilemeyi önlemek amacıyla iştirak eden kurumdan vergi alınmayarak mükerrer vergileme sözkonusu olmayacaktır.

Bir diğer istisna da risturn istisnasıdır. Ortaklarla yapılan işlemlerden doğan gelir artışının ortaklara dağıtılması olarak tanımlanan risturn, kanunda sayılan şartlar çerçevesinde Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. Çifte vergilemeyi önleme amacıyla getirilen kooperatifleşmeyi teşvik eden ve serbest piyasada haksız rekabete yol açan bu istisna ile gereksiz yere vergi gelirlerinde azalmaya yol açılmıştır.

Sermaye piyasalarını geliştirme amacıyla getirilmiş bir istisna ise yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları kazançları istisnasıdır.

Kurumların sermayelerini artırmaları halinde pay sahibi kişilerin artırılan sermayeden öncelikle pay alma hakkı olan rüçhan hakkı ve bu hakkın satılmasından elde edilen kazanç olan rüçhan hakkı kupon satış kazançları Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir.

Sayılan istisnaların dışında bir de serbest bölgelerde yapılan faaliyetten elde edilen kazançlar Kurumlar Vergisinden istisna tutulmuş; bunun yanında yurt dışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar da geçici bir süreyle vergiden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisinde yer alan muafiyet hükümlerinin çoğu sosyal nedenlerle getirilmiştir. Bu doğrultuda adaleti sağlamak amacıyla getirilen bu muafıklar sayıca çok olmasına rağmen vergi gelirlerinde çok büyük bir azalmaya yol açmamaktadırlar. Ancak vakıflara ve kooperatiflere tanınan muafıklar bunların dışındadır.

Kamuya yararlı vakıflar Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuşlardır. Kamu hizmetini vergisel bir teşvik ile desteklemek amacıyla vakıftan alınacak verginin muaf tutularak bunun vakıf eliyle kamu hizmetine kanalize edilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak amaç kamu hizmeti ise, bunu devlet topladığı vergilerle kendisi yapmalıdır. Böylece haksız rekabete de neden olunmayacak ve yine amaçlanan kamu hizmetleri yerine getirilecektir.

Amacı kar elde etmekten çok ortaklarına yarar sağlamak olan kooperatifler de Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuştur. Kooperatifleşmeyi teşvik eden, esasta sosyal içerikli bu muafık, vakıflarda olduğu gibi haksız rekabete yol açmakta ve serbest piyasalarda olumsuzluklara neden olmaktadır. Kanunda belirtilen şartlar dahilinde vergiden muaf olan kooperatiflerin bu şartlarla ortak dışı işlem yaparak kar elde etme amacı ortadan kaldırılmıştır.

Sonuçta Gelir ve Kurumlar Vergisinde istisna ve muafiyetlerin sınırlarının çok geniş tutulduğunu, bunun çeşitli nedenlerle yapıldığını ve vergi gelirlerinde azalmaya yol açtığını görüyoruz. İşte bu istisna ve muafıkların sonuçlarını değerlendirerek sınırlarını daraltmanın doğru olduğu kanısındayız.

KAYNAKÇA

Acar Fatih, “4369 Sayılı Yasa ile Yatırım Teşvik Belgeli Yatırımlara Uygulanacak Teşvik Unsurlarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:125, Şubat 1999.

Ak Sani, “Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna Uygulamasına İlişkin Bir Sorun”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:211, Mart 1999.

Akay Yusuf, **Vergi Kanunlarında Değişiklikler-Yorum ve Açıklamalar**, İstanbul: Mega Basım Yayın San. Ve Tic. A.Ş., 1998.

Akbıyık Ülker, “Genel Olarak Kooperatiflerin ve Okul Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Raporu**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl:3, Sayı:18, Ağustos-Eylül 1995.

Akdeniz Kurtuluş, Mısırlıoğlu İ. Ufuk, “Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:127, Nisan 1999.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Altıncı Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Kasım 1997.

----- **Türk Vergi Sistemi Ve Uygulaması**, İkinci Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 1998.

----- **Vergilerin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi: Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından**, Gazi Üniversitesi Yayın No.165, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No.54, Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, 1991.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi**, Formül Matbaası, Ekim, 1982.

Altay Şakir, **Hukuk Ve Sosyal Bilimler Sözlüğü**, Birinci Basım, Ankara: Bilgi Yayınevi, Kasım 1983.

Altınbaş Hidayet, Ergi Mustafa, “Menkul Kıymetler ve Vergileme Esasları-III”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:441, Yıl:20, 15 Ocak 1999.

Aydemir Oğuz, “Kooperatiflerde Vergilendirme Sorunları”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:426, Yıl:19, 1 Haziran 1998.

Aysan Murat, “Serbest Bölgeler - Gelir ve Kurumlar Vergisi Muafiyeti – Örtülü Kazanç”, **Vergi Raporu**, Vergi Denetmenleri Derneği, Sayı:43, Ekim – Kasım 1999.

Ballar Suat, **Yeni Vakıflar Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ., İstanbul, Eylül 1991.

Baş Seyit Ahmet, “Yatırım Ortaklıkları ve Yatırım Fonlarının Mahiyeti ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu-11(Portföy Kazançlarının Vergilendirilmesi)”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:289, 1 Şubat 1999.

Baş, Seyit Ahmet ve Akay, Yusuf, **Vergi kanunlarında Değişiklikler:Yorum Ve Açıklamalar**, İstanbul: Mega Basım Yayın San. Ve Tic. A.Ş., 1998.

Bellek Münir, “Telif Kazançları”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:76, Nisan 1999.

Biçer Hüsamettin, Ürel Gürol, “Yatırım İndirimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:215, Temmuz 1999.

Bildirici, Ziyaettin, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayın No.852, Hukuk Fakültesi Yayın No.1, Eskişehir, 1995.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Araştırma- Eğitim Ekin Yayınları, Ekim 1982.

Cenk Ramazan, “Ücretlerde İstisnalar”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Yıl: 11, Süryay Sürekli Yayınlar, 1996-12.

Centel Tankut, **İş Hukuku**, Cilt:1, Bireysel İş Hukuku, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1994.

Çelik Abdullah, “Kooperatiflerin Vergilendirilmesi-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 15 Ağustos 1996, Sayı:230.

Çember Erol, “Kurumlar Vergisi İstisnalarında Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:70, Ocak-Şubat 1994.

Çetin Tuncay, Altınbaş Hidayet, “Menkul Kıymetler ve Borsa Kazançlarının Vergileme Esasları”, **Maliye Postası Dergisi**, 1 Mart 2000.

Doğan Zeki, Özuluçan Abitter, “Vergisel Bir Teşvik Aracı Olarak Yatırım İndirimi Müessesesi, Endeksleme Uygulaması, Muhasebeleştirilmesi ve 4369 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 74, Şubat 1999.

Doğrusöz Bumin, “Kooperatiflerde Risturn İstisnası”, **Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:10.

----- “Kurum Kazancının Saptanması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 1998.

Duman Ömer, “Yeni Düzenlemeler Işığında Telif Haklarından Elde Edilen Kazançlar Ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 214, Haziran 1999.

Dündar Mustafa, Konuk Mehtap, “4369 Sayılı Yasanın Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:122, Kasım 1998.

Dündar Mustafa, Türkîş İbrahim, “Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarla İlgili Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulamasında Karşılaşılması Muhtemel Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:86, Kasım 1995.

Ebiçlioğlu Fatih Kemal - Kahraman Abdülkadir, “Yatırım İndirimi ve Türk Sanayisinin Rekabet Gücüne Katkısı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:209, Ocak 1999.

Erginay Akif , **Vergi Hukuku: İlkeler- Vergi Tekniği- Türk Vergi Sistemi**, 16. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1998.

Erimez M. Rüştü, “Emisyon Primi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:182, 1996.

Erkilet Şaban, **Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi (Vergi hukuku-Muhasebe ve Bütçe İlkeleri Açısından)**, Ankara: Mars Ticaret ve Sanayi AŞ. Matbaası, 1991.

Gürkan Yavuz, “Kooperatiflerde Risturn İstisnası ve Ortaklar Yönünden Risturnların Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:120, Ağustos 1991.

Güvemli Oktay, “Türkiye’de Serbest Bölgelerin Gelişimi ve Vergisel Avantajları”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:73, Ocak 1999.

Herekman Aykut, **Kamu Maliyesi -Genel Vergi Kuramı** , cilt II, Tıpkı 2. Bası, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989.

Kaplan M. Ali, “Telif Kazançları ile Mucitlerin İhtira Beratı Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Maliye Postası Dergisi**, 15 Ocak 2000.

Karaarslan Ali,“Kooperatiflerin Vergilendirilmesi”,**Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:128, Nisan 1999.

Karakullukçu Necmi, “Telif Kazançlarında İstisna Uygulaması”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:61, Ocak, 1998.

Kırbaş Sadık, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler Ve Kurumlar**, 10. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, Eylül 1998.

Kızılot Şükrü, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması Cilt:1**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1997.

Kitiş Bekir Nahit, “Kooperatiflerde İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:61, Ocak, 1998.

Kocahanoğlu Osman Selim, **Gerekçeli, Açıklamalı Vergi Kanunları**, 13. Özel Baskı, İstanbul: Özener Matbaası, 1998.

Kolçak Meşhure, **Türk Vergi Sistemi**, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Atatürk Üniversitesi Yayın No:785, Erzurum Meslek Yüksekokulu Yayın No:2, Ders Kitapları Serisi No:2, Erzurum, 1994.

Maç Mehmet, **Kurumlar Vergisi**, İstanbul: Denet Yayıncılık A.Ş., 1995.

Methibay Yaşar, “Türkiye’de Telif Hakları Ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:116, Mayıs 1998.

Öncel Mualla, Çağan Nami, **Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi**, Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (T. İş Bankası A.Ş Vakfı), Yayın No:211, Bankacılar Serisi No:22, 4. Baskı, Ankara: Afşaroğlu Matbaası, 1988.

Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 1998.

Örmeci Musa, “Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarından Elde Edilen Kar Paylarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:161, Ocak 1995.

Özbalcı Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara 1997.

Özyürek Mustafa, “Esnafa Kira İstisnası Yok”, **Milliyet Gazetesi**, 29 Ekim 1998.

Özzybek Muammer, **Gelir Vergisi Açısından Kıdem Tazminatı Ve Vergi İadesi Uygulaması Örnekli-İçtihatlı**, İstanbul, Önsöz Basım Ve Yayıncılık Koll. Şti, 1980.

Pınar İbrahim, **Açıklamalı- İçtihat- Gereçeli Harcırah Kanunu**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1996.

Sarılı Mustafa Ali, “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:214, Haziran 1999.

Sarısu Ekrem, “İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlarda Kurumlarda Son Fırsat”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:6, Sayı:70, Ekim 1998.

Sönmez Erdal, Ayaz Garip, “Telif Kazançları İstisnası ve Beyanı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:207, Kasım 1998.

Sönmez Nezihe, **Vergi Hukuku**, İzmir: Bayraklı Matbaası, 1986.

Süzer Sami, “Telif Haklarının Vergilendirilmesinde Yeni Dönem”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:292, 15 Mart 1999.

Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 1998.

Usta Tacettin, “4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerle Yatırım İndirimi”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:436, Yıl:20, 1 Kasım 1998.

Tan Mehmet, “Tam Mükellef Kurumların Gayrimenkullerinin veya İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:82, Temmuz 1995.

Taylan Emin, “Kurumların Gayrimenkullerini Satışından Doğan Kazançlarda Vergi İstisnası ve Muhasebe İşlemleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:4, Sayı:45, Eylül 1996.

Timur Mehmet, “Özel Sektörlerce Öğrencilerin Okutulması, Staj ve Burs Verilmesi Nedeniyle Ödenen Ücretlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 4, Sayı 47, Kasım 1996.

Tokat Yakup, “Yurt Dışında Gerçekleştirilen Faaliyetlerde Kazanç İstisnası”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:233, 1 Ekim 1996.

Tuğlu Ali, “Yurtdışı İnşaat İşlerinin Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:215, Temmuz 1999.

Tuncer Selahattin, **Vergi Uygulamaları**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, İstanbul: Ar Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1982.

Turhan Salih, **Vergi Teorisi Ve Politikası**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993.

Ufuk Mehmet Tahir, "Emisyon Primleri ve Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazançları İstisnası", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:223, Mart 2000.

Uluatam Özhan, **Vergi Hukuku-Genel Esasları ve Vergiler**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, Ekim 1995.

Yalçın Hasan, "Kurumlarda İştirak Hisselerinin ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:140, Nisan 1993.

-----, "Teşvik Gayesiyle Verilen İkramiye ve Mükafatlara İlişkin İstisna Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:176, Nisan, 1996.

Yayla Adnan Menderes, "Döviz Endeksli Menkul Kıymetler Üzerinden Yapılan Repo İşlemleri ve Vergilendirmede Karşılaşılan Bir Sorun", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:221, Ocak 2000.

Yıldız A. Murat, "Kanuni Süresinden Sonra Mükelleflerce Beyanname Verilmesi Durumunda Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnasından Yararlanılabilir mi?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:127, Nisan 1999.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No:59, (Resmi Gazete No:23441, Resmi Gazete Tarihi:22.08.1998)

"Risk Sermayesi Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Tebliğ", Sermaye Piyasası Kurulunun Seri:8, No:21 sayılı tebliği

“Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği”, Seri:7, No:2 sayılı tebliğ

“Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği”, Seri:6, No:4 sayılı tebliğ
20 no.lu KVK Genel Tebliği

20 seri no.lu K.V.K. Genel Tebliği (8.5.1981 tarihli R.G.)

31 no.lu K.V.K. Genel Tebliği

4108 Sayılı K.V.K. Gerekçesi

50 seri no.lu K.V.K. Genel Tebliği

Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 sayılı GVK’nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (Kanun No:4325, Kabul Tarihi:21.01.1998 ve 23.01.1998 tarih ve R.G.No:23239)

Serbest Bölgeler Kanunu, Kanun No:3218, Kabul Tarihi: 6.6.1985, Yayımlı Tarihi:15.6.1985
(18785 Sayılı Resmi Gazete)

Sermaye piyasası Kurulunun Seri:6, No:7 sayılı tebliği

T.C. Başbakanlık Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı, (1986)

Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Esasları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, Tebliğ No:98/1, Madde:9, 6.5.1998 tarih ve R.G.No:23334

“Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği”, Seri:7, No:2 sayılı tebliğ

“Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği”, Seri:6, No:4 sayılı tebliğ
20 no.lu KVK Genel Tebliği

20 seri no.lu K.V.K. Genel Tebliği (8.5.1981 tarihli R.G.)

31 no.lu K.V.K. Genel Tebliği

4108 Sayılı K.V.K. Gerekçesi

50 seri no.lu K.V.K. Genel Tebliği

Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 sayılı GVK’nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (Kanun No:4325, Kabul Tarihi:21.01.1998 ve 23.01.1998 tarih ve R.G.No:23239)

Serbest Bölgeler Kanunu, Kanun No:3218, Kabul Tarihi: 6.6.1985, Yayımlı Tarihi:15.6.1985
(18785 Sayılı Resmi Gazete)

Sermaye piyasası Kurulunun Seri:6, No:7 sayılı tebliği

T.C. Başbakanlık Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı, (1986)

Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Esasları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, Tebliğ No:98/1, Madde:9, 6.5.1998 tarih ve R.G.No:23334

