

**5281 SAYILI VERGİ KANUNLARININ
YENİ TÜRK LİRASINA UYUMU İLE
BAZİ KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK
YAPILMASI HAKKINDA KANUN**

(Karşılaştırmalı, Yorumlu ve Örneklerle Açıklamalı)

Hakan AY
Hesap Uzmanı

Gündoğan DURAK
Hesap Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI- 254
ANKARA - 2005
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2005 - 2

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Grup Matbaası
(0.312) 384 73 44

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

ÖNSÖZ

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

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

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

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2005-2 Seri Numaralı bu kitabı; Hesap Uzmanları Hakan AY ve Gündoğan DURAK tarafından hazırlanan **“5281 Sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”** isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

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

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

5281 Sayılı Kanun	1
Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler	2
A- Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesinde Yapılan Değişiklikler	2
I. Genel Bilgi	2
II. Kapsam ve İstisnalar	3
II.1. Kapsam	3
II.1.1. Menkul Kıymetlerin Tanımı ve Unsurları	5
II.1.2. Diğer Sermaye Piyasası Araçları	7
II.2. İstisnalar	7
III. Geçici 67'nci Madde Uyarınca Tevkifat Uygulaması ...	9
III.1. Banka ve Aracı Kurumların Aracılık Faaliyeti Kapsamında Yaptıkları İşlemlerde Tevkifat Uygulaması ...	9
III.1.1 Banka ve Aracı Kurum Faaliyetleri ve Tevkifat Uygulaması	9
III.1.2. Tevkifatın Matrahı	11
III.1.3. Tevkifatın Dönemi	16
III.1.4. Tevkifatın Beyanı ve Ödenmesi	19

III.2. Banka ve Aracı Kurumların Menkul Kıymet veya Diğer Sermaye Piyasası Aracını (1) Numaralı Fıkra Kapsamında Tevkifata Tabi Tutulmaksızın Almaları Halinde Tevkifat Uygulaması	19
III.3. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci Maddesinin İkinci Fıkrasının (5) Numaralı Bendinde Yazılı Menkul Sermaye İratlarından Yapılacak Tevkifat	20
III.4. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci Maddesinin İkinci Fıkrasının (7), (12) ve (14) Numaralı Bentlerinde Yazılı Menkul Sermaye İratlarının Ödenmesinde Yapılacak Tevkifat	24
III.5. Yatırım Fon ve Oratklıkları Bünyesinde Yapılacak Tevkifat	27
III.6. 1.1.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilmiş veya İktisap Edilmiş Olan Menkul Kıymet veya Diğer Sermaye Piyasası Araçlarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi	29
III.7. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsalarında Yapılan İşlemlerden Elde Edilen Kazançlarda Tevkifat Uygulaması	29
B- Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Diğer Değişiklikler	31
1. Gelir Vergisi Tarifesi Değişikliği	31
1.1. Vergi Yükü Karşılaştırması	32
2. Değer Artış Kazançlarında İstisna	33
Düzenlemesi Değişikliği	33

3. Değer Artış Kazançlarında Endeksleme Uygulamasında Değişiklik	34
4. 1.1.2006 Tarihinden İtibaren İndirim Oranı Uygulaması Kaldırılmaktadır.	36
5. Geçici 55'inci Maddenin Uygulanma Süresi Uzatılmaktadır	37
6. Geçici 59'uncu Maddenin Uygulanma Süresi Uzatılmaktadır	38
7. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda Maddelerinin Yanı Sıra Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedelinin de Gider Olarak Dikkate Alınacağı Öngörülmektedir	40
8. Mükelleflerin Gelir Vergisi Beyannamesinde Beyan Edilen Gelirlerden İndirim Olarak Dikkate Alabilecekleri Eğitim ve Sağlık Harcamalarının Tutarı, Harcamanın % 5'inden % 10'una Çıkarılmaktadır	41
9. 31.12.2010 Tarihine Kadar, Türkiye Jokey Kulübünce Organize Edilen Yarışmalarda Hizmet Sunan Jokey, Jokey Yamağı ve Antrenörlere Ücret Olarak Yapılan Ödemeler % 20 Oranında Gelir Vergisi Tevkifatına Tabi Tutulacak ve Bu Tevkifat Nihai Vergi Olacaktır	42
10. Basit Usulde, Tekele Tabi Maddelerin Kar Hadlerinin Emsaline Nazaran Bariz Şekilde Düşük Tespit Edilmiş Olması Halinde, Maliye Bakanlığı'nca Belirlenen Alım-Satım Haddinin Uygulanması Kaldırılmaktadır.	44

11. Verginin Hesaplanmasında Lira Kesirlerinin Dikkate Alınmayacağı Hükümü Kaldırılmaktadır.	45
C. Çeşitli Menkul Kıymetlerden 2005 ve 2006 Yıllarında Elde Edilecek Gelirlerin Vergilendirilmesi	45
1. Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi	45
2. Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıklarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi	50
3. Repo Gelirlerinin Vergilendirilmesi	53
4. Mevduat Faizleri İle Aracı Kurumlar Arasındaki Borsa Para Piyasasında Değerlendirilen Paralara Ödenen Faizler Vergilendirilmesi	55
5. Özel Finans Kurumlarınca Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları.	57
6. Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu Fazileri İle Elden Çıkarılmalarından Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesi ..	60
Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler	68
A- Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası Uygulamasında Yapılan Değişiklikler	68
I. Genel Olarak İstisna Uygulaması	68
II. Geçici 28'inci Madde Uygulaması (Eski Düzenleme) ...	71
1. İstisnadan Yararlanacak Olan Mükellefler	71
2. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin	

İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulması	71
3. Gayrimenkul veya Menkul Kıymet Ticareti ile Uğraşılmaması	71
4. Holding Şirketlerin Durumu	72
5. Sermaye Artırımının Gerçekleştirilmesi	72
6. Sermayeye Eklenen Kazançların İşletmeden Çekilmesi	73
7. Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulan Kazançlar Hakkında Gelir Vergisi Kanununun 38 inci Maddesinin Son Fıkrası Hükümünün Uygulanmaması.	73
8. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançlar	74
9. Satış Vaadi Sözleşmesi İle Satışı Öngörülen Gayrimenkuller	74
10. Peşin Satışlarda İstisnanın Uygulanması.	74
11. Vadeli Satışlarda İstisnanın Uygulanması	74
12. Katma Değer Vergisi İstisnası (Eski Düzenleme)	75
13. Tapu ve Kadastro Harçları ile BSMV İstisnası Uygulaması	76
III. İştirak Hisseleri İle Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası Uygulamasında Yeni Düzen	76
III.1. Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulaması	79
1. İstisnadan Yararlanacak Olan Mükellefler	79
2. İstisnanın Uygulanacağı Kıymetler	79

3. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulması	
3.1. İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulma Şartı Aranmayacak İşlemler	82
4. Gayrimenkul veya Menkul Kıymet Ticareti İle Uğraşılmaması	83
5. Sermaye Artırımının Gerçekleştirilmesi	83
6. Satış Kazancını Sermayeye İlave Etme Zorunluluğu Bulunmayanlar	85
7. Sermayeye Eklenen Kazançların İşletmeden Çekilmesi	86
8. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançlar	86
9. Satış Vaadi Sözleşmesi İle Satışı Öngörülen Gayrimenkuller	87
10. İstisnanın Uygulanması	87
III. 2. Katma Değer Vergisi İstisnası Uygulaması	91
III. 3. Damga Vergisi ve BSMV İstisnası Uygulaması	95
B- Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Diğer Değişiklikler	96
1. KVK'nın Geçici 29'uncu Maddesinde Yer Alan Banka Devir, Bölünme ve Birleşme İşlemleriyle İlgili, Kurumlar Vergisi ve Diğer İstisna Uygulaması Süresi Uzatılmaktadır	96

2. GVK'nın 94'üncü Maddesi İle KVK'nın 24'üncü Maddesine Göre Tevkif Edilen Vergilerin Yatırım Fon ve Ortaklıkları Bünyesinde Yapılacak Tevkifatı Aşan Kısmının İade Edilmeyeceği Hükmü, 1.1.2006 Tarihinden İtibaren, Yürürlükten Kaldırılmaktadır	97
2.1. Mevcut Uygulama	97
2.2 5281 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme	99
3. Dar Mükellef kurumların Türkiye'deki İşyerlerine Atfedilmeyen veya Daimi Temsilcilerinin Aracılığı Olmaksızın Elde Edilen Kazançları İçin Geçici 67'nci Madde Uyarınca Yapılacak Tevkifat Nihai Vergileme Haline Getirilmiştir	101
4. 20.2.1930 Tarihli ve 1567 Sayılı Kanuna Göre İlgili Mercilerden İzin Almak Suretiyle Türkiye'de Münhasıran Portföy İşletmeciliği Faaliyetinde Bulunan Dar Mükellefiyete Tabi Yatırım Fonlarının Vergi Uygulamaları Açısından Sermaye Piyasası Kanununa Göre Kurulan Yatırım Fonu Addedilerek Vergilendirilmesini Sağlayan Düzenlemeler Kaldırılmaktadır	103
5. Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıklarının 2005 Yılı Kurum Kazançlarının Tespitinde; Portföylerinde Bulunan ve İMKB'de İşlem Gören Hisse Senetleri, 2005 Yılında İşlem Gördüğü Son Günde Oluşan Ağırlıklı Ortalama Fiyat veya Alış Bedelinden Yüksek Olanı ile Değerlenmesi Öngörülmektedir	104

Damga Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler105

1. Damga Vergisinin Pulla ödenmesi Usulü
Kaldırılmaktadır105
2. Makbuz Karşılığı Ödemelerde Beyan ve
Ödeme Süreleri106
3. Sürekli Mükellefiyet Kapsamında Olanların
Vergi ve Ceza Sorumlulukları111
4. Diğer kurum ve kuruluşlar İle Kişilerin Mecburiyeti . .113
5. Mükerrer 30'uncu Maddede Yapılan Değişiklik115
6. (1) ve (2) Sayılı Tablolarda Yapılan Değişiklikler116
- 6.1. (1) Sayılı Tabloda Yapılan Değişiklikler116
- 6.1.1. (1) Sayılı Tabloda Yapılan
Değişikliklerin İrdelenmesi120
- 6.2. (2) Sayılı Damga Vergisinden İstisna Edilen
Kağıtlar Tablosunda Yapılan Değişiklikler125

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler . .129

1. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı
Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan
Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin
Teslimi KDV'den İstisna Edilmektedir129
2. Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Teslimlerine
Yönelik KDV İstisnası Kalıcı Hale Getirilmektedir130
3. 17 nci Maddenin (2) Numaralı Fıkrasının (d)

Bendinde Yer Alan "Maliye Bakanlığınca Çıkarılacak Bir Yönetmelikle" İbaresini "Maliye Bakanlığınca", Olarak Değiştirilmektedir	131
4. Geçici 21 inci Maddede Yer Alan İstisna Hükümü 31.12.2006 Tarihine Kadar Uzatılmaktadır	131
5. Geçici 22'nci Maddede Yer Alan İstisnadan Kimin Yararlanacağı Konusundaki Belirsizlik Ortadan Kaldırılmaktadır	132
6. Milli Eğitim Bakanlığınca Bedelsiz Yapılacak Bilgisayar ve Donanım Teslimleri ile Bunlara İlişkin Yazılım Teslimi ve Hizmet İfası 31.12.2010 Tarihine Kadar KDV'den İstisna Edilmektedir	133

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler . .134

1. Bakanlar Kurulu'na Tanınan Vergileme Ölçülerini Değiştirme Yetkisi 11'inci Maddeye Taşınmıştır	134
2. Bakanlar Kurulu'na (III) Sayılı Listedeki Mallar İçin ÖTV Oranını Her Bir Mal İtibariyle Sıfıra Kadar İndirme Yetkisi Verilmiştir	134
3. Bakanlar Kurulu'na (IV) Sayılı Listedeki Mallar İçin ÖTV Oranını Her Bir Mal İtibariyle %25'e Kadar Artırma Yetkisi Verilmiştir	135
14. 15 inci Maddenin (2) numaralı fıkrasının (b) Bendindeki "87.03" İbaresinden Önce Gelmek Üzere "87.02 (Otobüs ve midibüs hariç)," İbaresini Eklenmiştir	135

5. (I) ve (III) Sayılı Listelerde Türk Lirası Olarak Yer Alan Maktu Vergi Tutarları Yeni Türk Lirası (YTL) İtibariyle Yeniden Belirlenmiştir	136
Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler	136
1. Damga Vergisine İlişkin Özel Usulsüzlük Cezası Yeniden Düzenlenmiştir	136
2. 356. Madde Yürürlükten Kaldırılmıştır	136
6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Yapılan Değişiklikler	137
1. 99'uncu Maddede İbare Değişikliği Yapılmıştır	137
2. 104'üncü Maddede İbare Değişikliği Yapılmıştır	137
6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler	138
1. Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnasına Yönelik BSMV İstisnası Kalıcı Hale Getirilmektedir	138
2. Türksat Uydu Haberleşme ve İşletme Anonim Şirketi'nin Verdiği Hizmetler Özel İletişim Vergisinden İstisna Edilmektedir	139
3. "27.6.1984 Tarihli ve 3030 Sayılı Kanuna" Yapılan Atıflar "10.7.2004 Tarihli ve 5216 Sayılı Kanuna" Yapılır Hale Getirilmektedir	140
3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunda Yapılan Değişiklikler	141

1. Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi Mükelleflerinin, Yeni Ödeme Kaydedici Cihaz Almaları Halinde Bunların Bedellerini Vergiye Tabi Kazançlarının Tespitinde İndirim Konusu Yapmalarına İmkân Sağlanmaktadır	141
Harçlar Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler	142
1. Organize Sanayi, Endüstri veya Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yer Alan Gayrimenkullerin İfraz Veya Taksim veya Birleştirme İşlemleri Tapu Harcından İstisna Edilmiştir	142
2. Özel Yat Kayıt Belgeleri İle Transitlog Belgeleri Harç Kapsamına Alınmıştır	143
3. Sürücü Belgesi Sınav Harçları Kaldırılmış, Sürücü Belgesi Harçları Yeniden Düzenlenmiştir	144
4. İbare Değişiklikleri	146
5. Yürürlükten Kaldırılan Hükümler	148
Değerli Kağıtlar Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler	148
1. Kira Sözleşmesi Kağıtları, Bono Kağıtları (emre muharrer senetler) ile Askerlik Cüzdanları Değerli Kağıt Kapsamından Çıkarılmıştır	148
Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler	150
1. İlan ve Reklam Vergisine İlişkin Maktu Vergi Tarifesi, Endekslenmek Suretiyle Güncelleştirilmektedir	150
2. Eğilence Vergisi Ödeme Zamanı Yeniden Belirlenmiştir	151
3. Çevre Temizlik Vergisi Tarifesi Yenidön Belirlenmiştir	152

4. Maktu İşgal Harcına İlişkin tarife Güncellenmektedir ..	154
5. Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcına İlişkin Tutarlar Yeniden Belirlenmektedir	155
6. Belediye Gelirleri Kanununun 63 üncü Maddesine "işlenmiş sular dahil" İbaresini Eklenmiş, 65 inci Maddesinde Yer Alan Kaynak Suları Harcına İlişkin Tarife Yeniden Belirlenmiştir	155
7. Tellallık Harcına İlişkin Maktu Had Güncelleştirilmektedir	156
8. Hayvan Kesimi, Muayene ve Denetleme Harcına İlişkin Tarifedeki Maktu Tutarlar Güncelleştirilmektedir ..	156
9. Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcına İlişkin Tarifedeki Maktu Tutarlar Güncelleştirilmektedir	157
10. Bina İnşaat Harcına İlişkin Tarifedeki Maktu Tutarlar Güncelleştirilmektedir	158
11. Çeşitli Harçlara Ait Tarifedeki Maktu Tutarlar Güncelleştirilmektedir	159
4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler	161
1. TÜBİTAK - Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi Yönetici Şirketi, Bu Bölgede Faaliyet Gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri ile Bölgede Çalışan Araştırmacı, Yazılımcı ve AR-GE Personeli de Vergisel Teşvik Kapsamına Alınmıştır	161
4733 Sayılı Kanun'da Yapılan Değişiklikler	161
EK : 1	163

5281 SAYILI KANUN

5281 sayılı “VERGİ KANUNLARININ YENİ TÜRK LİRASINA UYUMU İLE BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN”, 31.12.2004 tarih ve 25687 (3.Mük.) sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Temelde vergi uygulamalarının basitleştirilmesine ve vergi mevzuatının Yeni Türk Lirasına uyumlaştırılmasına yönelik hükümler içeren 5281 sayılı Kanunla, birçok vergi kanununda değişiklikler yapılmıştır.

Bu değişikliklerden belki de en önemlisi, birçok vatandaşı ilgilendiren menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde, 1.1.2006 tarihinden itibaren, yeni bir vergileme rejimine geçilmesidir. Yeni vergileme rejimi, uygulamada basitliği temel alan, bunun yanında bütün finansal araçlar açısından vergilemede harmonizasyon sağlanmasını hedefleyen düzenlemeler içermektedir.

5281 sayılı Kanunla, 1984 yılından bu yana geçici maddeler çerçevesinde uygulanan ve mevcut hükme göre 31.12.2004 tarihi itibarıyla uygulama süresi bitecek olan gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazançları istisnası, firmaların mali yapılarının güçlendirilmesi amacıyla kalıcı olarak ve daha sade bir şekilde düzenlenmektedir. Buna paralel olarak uygulanan katma değer vergisi istisnasına ilişkin düzenleme kurumlar vergisi istisnasından bağımsız olarak kalıcı hale getirilmektedir.

Ayrıca Damga vergisi ve harçlarda pul yapıştırılmak suretiyle ödeme usulü kaldırılmakta, Yeni Türk Lirasına uyum çalışmaları çerç-

vesinde, bütün vergi kanunlarında yer alan Türk Lirası değerler gözden geçirilerek, yeni para birimine çevrilmesi sorun yaratacak tutarlar güncelleştirilmek suretiyle yeniden belirlenmektedir.

5281 sayılı Kanun, eğitimle ilgili olarak teşvik düzenlemeleri de içermektedir. Kanun ile özel eğitimin teşvik edilmesi kapsamında, 2010 yılına kadar, Millî Eğitim Bakanlığına bedelsiz teslim edilecek bilgisayarlar ve bunlarla birlikte kullanılacak yazılım ve donanımların anılan Bakanlığa veya bu başışı gerçekleştireceklere teslimlerinde yüklenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması imkânı sağlanmaktadır. Bu şekilde mevcut eğitim ve öğretim kalitesinin vatandaşların da katılımıyla artırılması hedeflenmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

A- MENKUL KIYMETLER VE DİĞER SERMAYE PİYASASI ARAÇLARINDAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

I. GENEL BİLGİ

5281 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 67'nci maddesiyle, menkul sermaye iratları ile menkul kıymetlerden elde edilen kazanç ve iratlar için **yeni bir vergileme rejimi** getirilmektedir. Madde 16 fıkradan oluşmaktadır. Yeni rejim esas itibariyle, bankalar ve aracı kurumlar tarafından tutulacak kayıtlara göre yine bu kurumlar tarafından yapılacak % 15 oranındaki tevkifatı öngörmektedir ve 01.01.2006 ile 31.12.2015 tarihleri arasındaki 10 yıllık süre içerisinde elde edilecek gelirlere uygulanacaktır.

Getirilen yeni vergileme rejiminde tek bir tevkifat oranı öngörüldüğünden belirli istisnalar hariç, bütün menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları için vergilemede bütünlük ve eşitlik sağlanmaya çalışılmıştır. Kaynakta yapılan vergilendirme, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen kazançlar için (ticari faaliyetlere dahil olanlar hariç), nihai vergileme olacak, bu kazançlar için elde eden gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler dolayısıyla yıllık beyanname verilse dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

II. KAPSAM VE İSTİSNALAR

II.1. Kapsam

Geçici 67'nci madde kapsamında %15 oranında tevkifata konu olan gelirler şunlardır;

1. Menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler,
2. Mevduat faizleri,
3. Özel Finans Kurumlarından elde edilen gelirler,
4. Repo kazançları,
5. Menkul Kıymet Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Portföy Kazançları.

Yukarıdaki gelirlerin Geçici 67'nci maddesinin fıkraları itibariyle vergilenme esaslarına geçmeden önce “Menkul Kıymet” ve “Diğer Sermaye Piyasası Aracı” kavramlarının neyi ifade ettiğinin açıklan-

ması gerekmektedir. Nitekim Kanun Koyucu bu gerekliliğe binaen, geçici maddenin 12 numaralı bendinde, “Menkul Kıymet” ve “Diğer Sermaye Piyasası Aracı” ifadelerinin ne anlama geldiğini açıklığa kavuşturmuştur. Böylelikle maddenin kapsamı da büyük ölçüde belirlenmiştir.

Buna göre, Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının, elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler Geçici Madde kapsamında tevkifata tabidir. Buna ilaveten, bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli maddenin ve dövizin alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri de diğer sermaye piyasası aracı olarak kabul edilecektir.

Diğer taraftan Sermaye Piyasası Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre sermaye piyasası araçları, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından oluşur.

Sermaye Piyasası Araçları;

1. Menkul Kıymetler

2. Diğer Sermaye Piyasası Araçları

II.1.1. Menkul Kıymetlerin Tanımı ve Unsurları

Menkul Kıymetler; ortaklık veya alacaklılık sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkarılan, ibareleri aynı olan ve şartları Kurulca belirlenen kıymetli evraktır (SPK, md.3).

Yukarıdaki tanıma göre menkul kıymetin unsurları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Menkul kıymetlerin tanımında en önemli unsur kıymetli evrak olmalarıdır. Kıymetli evrak niteliğindeki bir belgenin temsil ettiği hak belgeden ayrı olarak kullanılamayacağı ve devredilemeyeceği gibi, hakkı elde tutarak belgeyi devretmek de mümkün değildir. Bu hak ancak senet ibraz edilerek kullanılır ve senet devredilerek devredilir.

- Standart ve yuvarlak meblağlı, misli nitelikte, belli şekil şartlarını haiz kıymetlerdir.

- Çok sayıda ihraç edilip, halka arz edilen kitle senetleridir. Bono, poliçe gibi tek bir ticari ilişki için düzenlenmezler.

- Az veya çok devamlılık arz eder, alacak ya da ortaklık haklarını temsil ederler.

- Periyodik (dönemsel) gelir sağlarlar.

- Her birinin bir itibari (nominal-üzerinde yazılı) değeri, bir de pi-

yasada arz ve talebin oluşturduğu piyasa değeri vardır. Tahviller, ihraç eden tüzel kişi tarafından vade sonunda nominal değer üzerinden ödendikleri için piyasa değerleri genellikle nominal değerin fazla altında veya üstünde oluşmaz.

- Menkul kıymetler nama (registered) ve hamiline (bearer) yazılı olabilirler. Hamiline yazılı kıymetler para gibidir, kimin elinde ise onun malı sayılır, sadece teslimle sahip değiştirir. Nama yazılı kıymetlerde ise ciro hanesi vardır, buraya ciro işlemi kaydedilir.

-Yatırım amacı ile kullanılır.

Menkul kıymetler olarak;

- Hisse Senetleri
- Hisse Senedi Türevleri,
- Geçici İlmühaberler,
- Yeni Pay Alma Kuponları,
- Tahviller
- Tahvil Türevleri,
- Tahvil Faiz Kuponları,
- Hazine Bonoları,
- Katılma İntifa Senetleri,
- Kar Ve Zarar Ortaklığı Belgeleri,
- Banka Bonoları,

- Banka Garantili Bonolar,
- Finansman Bonoları,
- Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler,
- Gelir Ortaklığı Senetleri,
- Gayrimenkul Sertifikaları,
- Tertip Halinde Çıkarılan Ve 2 Yıl Veya Daha Uzun Süreli İpotekli Borç Ve İrat Senetleri,
- İhtüzüğünde Kurucu Dışındaki Aracı Kuruluşlarca Serbestçe Alım Satımı Öngörülen A Tipi Yatırım Fonu Katılma Belgelerini sayabiliriz.

II.1.2. Diğer Sermaye Piyasası Araçları

Menkul kıymetler dışında kalan ve şartları kurulca belirlenen evraklardır. Ancak çek, poliçe, nakit, bono ile mevduat sertifikaları sermaye piyasası aracı olarak sayılmamaktadır.

II.2. İstisnalar

Geçici 67'nci madde kapsamında yapılması öngörülen tevkifat kapsamına girmeyen işlem ve gelirler aşağıdaki gibidir;

1. Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonlarının (borsa yatırım fonları hariç) katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesi,
2. Menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin alım satımı,
3. Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin

alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsili,

4. Tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılması ve hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsili,
5. Borsa yatırım fonlarının portföy kazançları,
6. 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler,
7. 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler.
8. Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ile emeklilik yatırım fonlarının geçici maddenin aşağıda açıklanacak olan (1) ve (4) numaralı fıkralarında tanımlanan işlemler sonucu elde ettikleri gelirler.

Bunların dışında, Geçici 67'nci madde kapsamında gelir elde eden kişinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması bu madde uyarınca yapılacak olan tevkifatı etkilememektedir.

III. GEÇİCİ 67'NCİ MADDE UYARINCA TEVKİFAT UYGULAMASI

III.1. BANKA VE ARACI KURUMLARIN ARACILIK FAALİYETİ KAPSAMINDA YAPTIKLARI İŞLEMLERDE TEVKİFAT UYGULAMASI

III.1.1. Banka ve Aracı Kurum Faaliyetleri ve Tevkifat Uygulaması

Geçici 67'nci maddenin 1 numaralı fıkrası banka ve aracı kurumların aracılık faaliyetleri kapsamında yaptıkları işlemlerde (repo ve ters repo işlemleri hariç) takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla yapacakları tevkifat uygulamasını (a), (b) ve (c) olmak üzere 3 ayrı alt bentte düzenlemektedir.

Bilindiği üzere sermaye piyasasında aracılık faaliyetleri; sermaye piyasası araçlarının, aracı kuruluşlar tarafından kendi nam ve hesabına, başkası nam ve hesabına, kendi namına başkası hesabına ticari amaçla alım satımı şeklinde gerçekleştirilmektedir. Sermaye piyasasında aracı kurumların aracılık faaliyetleri kapsamında yapabileceği işlemler (her bir faaliyet için SPK'dan yetki belgesi almak kaydıyla) şunlardır;

- Sermaye piyasası araçlarının ihracına veya halka arz yoluyla satışına aracılık,
- Daha önce ihraç edilmiş olan sermaye piyasası araçlarının alım satımına aracılık,
- Ekonomik ve finansal göstergelere, sermaye piyasası araçlarına, mala kıymetli madenlere ve dövizde dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dahil türev araçların dayandığı kategoriler iti-

barıyla ayrı ayrı veya bütün olarak türev araçların alım satımına aracılık.

Aracı kurumlar yukarıda sayılanlar dışında ayrıca;

- sermaye piyasası araçlarının geri alım veya satım taahhüdü ile alım satımı (repo-ters repo),
- yatırım danışmanlığı,
- portföy yöneticiliği faaliyetlerini, her bir faaliyet için SPK'nın Seri:V, No:46 Tebliğ'indeki genel şartlar ve ilgili tebliğlerde belirlenen esaslar çerçevesinde SPK'dan yetki belgesi almak suretiyle yapabilirler.

Bankaların aracılık faaliyeti kapsamında yapacağı işlemleri ise şu şekilde sıralayabiliriz;

- Daha önce ihraç edilmiş sermaye piyasası araçlarının,
 - Borsa dışında
 - Hisse senedi işlemleri hariç olmak üzere borsada, alım satımına aracılık,
- Repo-ters repo,
- Ekonomik ve finansal göstergelere, sermaye piyasası araçlarına, mala, kıymetli madenlere ve dövizde dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dahil türev araçların dayandığı kategoriler itibarıyla ayrı ayrı ya da bütün olarak türev araçların alım satımına aracılık.

Mevduat kabul etmeyen bankalar ise yukarıda sayılan faaliyetlerin yanısıra sermaye piyasası araçlarının ihraç veya halka arz yoluyla

satışına aracılık, portföy yöneticiliği ve yatırım danışmanlığı faaliyetlerini de yapabilirler.

Yukarıda sayılan bu faaliyetler her bir faaliyet için SPK'nın Seri:V, No:46 Tebliğ'inde ve ilgili tebliğlerde belirlenen esaslar çerçevesinde Kurul'dan yetki belgesi almak suretiyle yürütülebilir.

Geçici 67'nci maddenin 1 numaralı fıkrasına göre; Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

- Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,
- Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının iftası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,
- Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

üzerinden 01.01.2006 tarihinden itibaren % 15 oranında vergi tevkifatı yapacaklardır.

Banka veya aracı kurumlar, kendi portföylerinde bulunan kağıtları müşterilerine alıp satmaları halinde de alış ve satış bedelleri arasındaki fark üzerinden tevkifat yapacaklardır.

III.1.2. Tevkifatın Matrahı

Geçici 67'nci maddenin 1 numaralı fıkrası kapsamında yapılacak tevkifatın matrahını esas olarak;

- ✓ Alım-Satım işlemlerinde, alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

- ✓ itfa halinde, alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,
- ✓ Ödenmesi halinde, dönemsel getiri tutarı oluşturur.

Tevkifat matrahı tespit edilirken bu unsurlardan ayrıca; alış ve satış işlemlerinde, bu işlemler dolayısıyla ödenen komisyonlar ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

Tevkifat dönemi olan takvim yılının üç aylık dönemi içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde, tevkifat açısından bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınacaktır. Bu durumda, aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararlar da takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen dönemlerin tevkifat matrahından mahsup edilecektir.

Diğer taraftan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması durumunda ise tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmayacaktır.

Dikkat edileceği üzere Geçici 67'nci maddenin 1 numaralı fıkrası uyarınca yapılacak tevkifatın matrahının belirlenmesi açısından en önemli husus menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının ALIŞ BEDELİNİN tespit edilmesidir. İşte bu noktadan hareketle kanun koyucu değişik alternatifleri de gözönüne alarak, menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının alış bedellerinin nasıl belirleneceği konusunu da açıklığa kavuşturmuştur.

i) Aynı Menkul Kıymet Ve Diğer Sermaye Piyasası Aracından Değişik Tarihlerde Alımlar Yapıldıktan Sonra Bunların Bir Kısmının Elden Çıkarılması Halinde Alış Bedeli

Aynı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde elden çıkarılan kıymetin alış bedeli çeşitli yöntemlerle tespit edilebilir niteliktedir.

Gelir İdaresi daha önce 232 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, belirli bir şirketin hisse senedinden değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra, alınan hisse senetlerinin bir kısmının elden çıkarılması halinde mükelleflerin elden çıkarılan hisse senetlerinin hangi işlem ile alındığı konusunda serbestçe karar verebilecekleri açıklamasında bulunmuştu.

Geçici 67'nci madde hükmüne göre ise, aynı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle, tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli belirlenecektir (Kanun tasarisında hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi benimsenmesine rağmen bu yöntemin uygulanmasının doğuracağı sakıncalar dikkate alınarak, Meclis Genel Kurul görüşmelerinde verilen önerge ile ilk giren ilk çıkar yönteminin uygulanması benimsenmiştir).

Bu durumda 1.1.2006 tarihinden itibaren hisse senetleri için 232 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenleme de geçersiz olacak; hisse senetlerinden değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle, tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli tespit edilecektir.

Ayrıca bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması halinde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak üzerinden tevkifat yapılacak tutar tespit edilecektir. Alış ve satış işlemleri dolayısıyla ödenen komisyonlar ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

Örnek: Recep Bey'in 2006 yılında çeşitli tarihlerde satın aldığı (Z) A.Ş. hisse senetlerine ilişkin olarak alış tarihleri ve alış bedelleri aşağıdaki gibidir.

<u>Alış Tarihi</u>	<u>Birim Fiyat</u>	<u>Adet</u>	<u>Alış Bedeli</u>
10.02.2006	2 YTL	2.000	4.000 YTL
17.04.2006	2,2 YTL	1.000	2.200 YTL
20.05.2006	2,5 YTL	1.000	2.500 YTL

Recep Bey, elindeki (Z) A.Ş. hisse senetlerinin 3.000 adetini 30.10.2006 tarihinde toplam 9.500 YTL bedelle elden çıkarmıştır.

Recep Bey'in elden çıkardığı hisse senetlerinin alış bedeli ilk giren ilk çıkar yöntemi ile tespit edilecektir. Buna göre 2.000 adet hisse senedinin alış bedeli olarak (2.000 x 2 YTL=) 4.000 YTL, kalan 1.000 adet hisse senedinin alış bedeli olarak da (1.000 x 2,2 YTL=) 2.200 YTL dikkate alınacaktır. Toplam alış bedeli ise 6.200 YTL olacaktır.

Bu durumda hisse senedi alım-satımından doğan ve tevkifat matrahını oluşturan kazanç tutarı (9.500 YTL - 6.200 YTL=) 3.300 YTL olacaktır. Bu tutar üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacaktır.

ii) Bir Menkul Kıymet Ve Diğer Sermaye Piyasası Aracının Alımından Önce Elden Çıkarılması Halinde Alış Bedeli

Bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması halinde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak üzerinden tevkifat yapılacak tutar tespit edilir.

Örnek: Sami Bey, 10.06.2006 tarihinde, (Y) A.Ş. hisse senetlerinden alım yapmadan 1000 adet hisse senedini 14.000 YTL bedelle satmıştır (açığa satış). Bu satıştan sonra Sami Bey, (Y) A.Ş. hisse senetlerinden aynı gün 1000 adetini 11.000 YTL bedelle, ertesi gün de 1000 adetini 10.500 YTL bedelle satın almıştır.

Bu durumda tevkifat matrahının tespitinde, Sami Beyin alımından önce elden çıkardığı hisse senetlerinin alış bedeli olarak, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınacağından, 11.000 YTL dikkate alınacaktır.

iii) Döviz, Altına Veya Başka Bir Değere Endeksli Menkul Kıymet Veya Diğer Sermaye Piyasası Aracının Alış Ve Satış Bedeli

Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Yeni Türk Lirası karşılıkları esas alınarak tevkifat matrahı tespit edilecektir.

iv) Menkul Kıymet Ve Diğer Sermaye Piyasası Aracı Sahibinin, Bu Kıymetleri Başka Bir Banka Veya Aracı Kuruma Aktarması Halinde Alış Bedeli

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı sahibinin, bu kıymetleri başka bir banka veya aracı kuruma aktarması halinde, söz konusu menkul kıymetlerin alış bedeli ve alış tarihi aktarma yapılan kuruma bildirilecektir. Aktarmanın başka bir kişi veya kurum adına yapılması halinde, alış bedeli ve alış tarihinin ilgili banka veya aracı kuruma bildirilmesinin yanı sıra işlem Maliye Bakanlığına da ayrıca bildirilecektir.

Bu bildirimler, başka bir kişi veya kurum adına naklin aynı banka veya aracı kurumun bünyesinde gerçekleştirilmesi veya kıymetin sahibi tarafından fiziken teslim alınması halinde de yapılacaktır.

v) Menkul Kıymet Ve Diğer Sermaye Piyasası Aracının Fiziken Bir Banka Veya Aracı Kuruma Teslim Edilmesi Halinde Alış Bedeli

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının fiziken bir banka veya aracı kuruma teslim edilmesi halinde alış bedeli olarak, tevsik edilmesi kaydıyla, kıymet sahibinin beyanı esas alınacak ve yapılan işlem Maliye Bakanlığına da bildirilecektir.

III.1.3. Tevkifatın Dönemi

Geçici 67'nci maddenin 1 numaralı fıkrası uyarınca yapılması öngörülen tevkifatın dönemi, takvim yılının üçer aylık dönemleridir ve bu 3 aylık dönem içerisinde yapılacak her işlem bazında tevkifat yapılacaktır. Ancak bu 3 aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla

alım satım işlemi yapılması halinde, tevkifat uygulaması açısından bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınacaktır. Bu şekilde tek bir işlem olarak dikkate alınmanın sonucu ise, aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararların da takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen dönemlerin tevkifat matrahından mahsup edilebilmesidir.

Örneğin üç aylık dönem içerisinde çeşitli şirketlere ait hisse senetlerinin alım satımı yapılmışsa, tevkifat her bir işlem dikkate alınarak değil, üç aylık süreç içerisinde yapılan işlemler dikkate alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla bir alım satım işlemi sonucu oluşan negatif fark, bir diğer işlemden oluşan pozitif farktan düşülecektir. Ancak, aynı dönemde tahvil alım satımı olması halinde tahvillerle ilgili işlemler hisse senetleri ile bir arada değerlendirilmeyecektir. Çünkü tahviller ve hisse senetleri aynı türden menkul kıymet değildir.

Aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alım satımından doğan zararlar, izleyen dönemlerde tevkifat matrahından indirilebilecek, ancak takvim yılı aşılması durumunda, bu zararların izleyen yıllara taşınması ve bu yıllarda mahsup edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Üç aylık dönemler birbirinden bağımsız olarak dikkate alınacak, sadece aynı tür menkul kıymetlerle ilgili olarak bir dönemde ortaya çıkan zarar, takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilerleyen dönem tevkifat matrahından indirilebilecektir. Dolayısıyla, sonraki üç aylık dönemlerde meydana gelecek bu türden zararların, önceki dönemlerde beyan edilen tevkifat matrahından mahsup edilerek, bu dönemlere ilişkin düzeltme yapılması söz konusu değildir.

Örnek: Selma Hanım, 10.10.2006 tarihinde (X) A.Ş. hisse senetlerinin elden çıkarılmasından 3.000 YTL kazanç sağlamış, 20.11.2006 tarihinde de (Y) A.Ş. hisse senetlerinin elden çıkarılmasından 5.000 YTL zarar etmiştir. Aynı zamanda Selma Hanım 24.10.2006 tarihinde elindeki tahvilleri elden çıkararak 8.000 YTL gelir elde etmiştir (Tahviller 1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilmiştir).

Selma Hanım'ın 2006 takvim yılının son üç aylık döneminde yapmış olduğu aynı tür menkul kıymet alım-satım işlemleri tek işlem sayılacaktır. Dolayısıyla hisse senedi alım-satım işlemleri tek işlem olarak değerlendirilecektir. Bu durumda Selma Hanım hisse senedi alım-satım işlemlerinden son 3 ayda toplam 2.000 YTL zarar ettiğinden hisse senetleri ile ilgili olarak tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Fakat bu 2.000 YTL'lik zararın, tahvillerin elden çıkarılması suretiyle elde edilen 8.000 YTL'lik kazançta mahsup edilmesi mümkün değildir. Zira hisse senetleri ile tahviller, aynı tür menkul kıymetlerden değildir. Bu durumda tahvillerin elden çıkarılması suretiyle elde edilen 8.000 YTL'lik kazancın tamamı üzerinden banka veya aracı kurum tarafından %15 oranında tevkifat yapılacaktır.

Öte yandan 2.000 YTL'lik zarar tutarı, 2006 yılı aşılmamak kaydıyla, ilerleyen 3 aylık dönemlerde sadece hisse senedi alım-satımı ile ilgili tevkifat matrahından mahsup edilebilecekti. Dolayısıyla 2006 yılının son üç ayında oluşan bu zarar tutarının, 2007 yılının ilk üç aylık döneminde oluşacak hisse senedi alım-satım kazancından mahsup edilmesi, takvim yılı aşıyor olması sebebiyle, mümkün değildir. Bu zarar, 2006 yılının ilk 3 aylık döneminde oluşsaydı, 2006 yılının son 3 aylık dönemine kadar mahsup edilebilecekti.

III.1.4. Tevkifatın Beyanı ve Ödenmesi

Banka ve aracı kurumlar Geçici 67'nci maddenin 1 numaralı fıkrası kapsamında yaptıkları tevkifat tutarlarını şekli ve muhteviyatı Maliye Bakanlığınca belirlenecek bir beyanname ile tevkifat dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine beyan edecek ve yirmialtıncı günü akşamına kadar da ödeyeceklerdir. Bu nedenle tevkif edilen vergilerin muhtasar beyannameye dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

III.2. BANKA VE ARACI KURUMLARIN MENKUL KIYMET VEYA DİĞER SERMAYE PİYASASI ARACINI (1) NUMARALI FIKRA KAPSAMINDA TEVKİFATA TÂBİ TUTULMAKSIZIN ALMALARI HALİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

Bankalar ile aracı kurumlar, bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını (1) numaralı fıkra kapsamında tevkifata tâbi tutulmaksızın almaları halinde, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden % 15 oranında tevkifat yapacaktır. Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının daha önce bir banka veya aracı kurumdan alınmamış olması halinde, tevkifatın yapılmasında alış bedeli yerine ihraç bedeli esas alınacaktır. Bu surette tevkif edilen vergiler (1) numaralı fıkra kapsamında verilecek beyannameye dahil edilmek suretiyle beyan edilecek ve aynı süre içerisinde ödenecektir.

Ancak bu hüküm hisse senetleri, menkul kıymetler yatırım fonları ile Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler için geçerli olmayacaktır. Bu durumda örneğin banka ile aracı kurumlar, Geçici 67'nci maddenin 1 numaralı fıkrası uyarınca tevkifata tabi tutulmamış hisse senetleri alsalar dahi, bu hisselerin satış bedeli ile

alış veya ihraç bedeli arasındaki fark üzerinden herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.

III.3. GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN 75'İNCİ MADDESİNİN İKİNCİ FIKRASININ (5) NUMARALI BENDİNDEYAZILI MENKUL SERMAYE İRATLARINDAN YAPILACAK TEVKİFAT

Geçici 67'nci maddenin (2) numaralı fıkrasına göre, GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç), ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacaktır.

i-) GVK'nın 75'inci Maddesinin İkinci Fıkrasının (5) Numaralı Bendinde Menkul Sermaye İradı Sayılan Gelirler

GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde,

- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri
- Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.

ii-) Ödemeyi Yapanlarca Yapılacak Tevkifat

Geçici 67'nci maddenin (2) numaralı fıkrasına göre, GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca, % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

Bu menkul sermaye iratlarını ödeyenler ise, Hazine Müsteşarlığı (Devlet tahvili ve hazine bonolarında), TOKİ, KOİ, ÖİB ve tahvil ihraç eden Anonim Şirketlerdir.

Dolayısıyla Hazine Müsteşarlığı, TOKİ, KOİ, ÖİB ve Anonim Şirketler, GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde menkul sermaye iradı sayılan faiz ödemelerini yaptıkları sırada, %15 oranında tevkifat yapacaklardır.

Bankalara veya aracı kurumlara alış bedeli tevsik edilmeksizin teslim edilmiş olan menkul kıymetlerin gelirlerinin ödenmesinde, ödeme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılsa dahi tevkifat yapılacaktır.

Menkul kıymetin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla alınmış olması halinde tevkifatta, bu işlemdeki itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark esas alınacaktır. Bu durumda tevkifatın, banka veya aracı kurum tarafından yapılması gerekecektir.

Bu iratlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacaktır .

iii-) Tevkifatın İstisnaları

Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden, yani eurobondlardan, elde edilen ve menkul sermaye iradı niteliğinde bulunan faiz gelirleri üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Aynı şekilde, ödemenin banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere yapılması durumunda da tevkifat yapılmayacaktır.

Zira geçici 67'nci maddenin (3) numaralı fıkrasında, (1) numaralı fıkra kapsamında tevkifata tabi tutulmayan getirilerin, menkul kıymetleri çıkaranlarca ödenmesi sırasında tevkifata tabi tutulması öngörülmektedir. Dolayısıyla (1) numaralı fıkra kapsamında tevkifata tabi tutulan getirileri kapsam dışında bırakmak amacıyla banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılan ödemelerde tevkifat yapılmaması öngörülmüştür.

Borsa yatırım fonları ile emeklilik fonlarının elde ettiği bu tür gelirler, istisna kapsamında değildir. Dolayısıyla bu faiz gelirlerinin borsa yatırım fonları ile emeklilik fonları tarafından elde edilmesi durumunda da tevkifat yapılacaktır.

iv-) Tevkifata Tabi Tutulan Gelirlerin Beyan Durumu:

Geçici 67'nci maddenin (7) numaralı fıkrasına göre, anılan maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmemekte, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmemektedir.

Ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ise ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacak ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif

edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Fakat geçici 67'nci maddenin, (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında tevkif suretiyle ödenen verginin, işlemden doğan kazancın tâbi olduğu tevkifat oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmeyecektir.

Dolayısıyla 1.1.2006 tarihinden itibaren %15 oranında tevkifata tabi tutulacak olan, GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir.

Bu iratlar, ticarî faaliyet kapsamında elde ediliyor ise ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacak ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Fakat tevkif suretiyle ödenen verginin, işlemden doğan kazancın tâbi olduğu tevkifat oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmeyecektir.

III.4. GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN 75'İNCİ MADDESİNİN İKİNCİ FIKRASININ (7), (12) ve (14) NUMARALI BENTLERİNDE YAZILI MENKUL SERMAYE İRATLARININ ÖDENMESİNDE YAPILACAK TEVKİFAT

Geçici 67'nci maddenin (4) numaralı fıkrasına göre, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacaktır.

i-) GVK'nın 75'inci Maddesinin İkinci Fıkrasının (7), (12) ve (14) Numaralı Bentlerinde Menkul Sermaye İradı Sayılan Gelirler

GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde menkul sermaye iradı sayılan gelirler şunlardır.

- Mevduat faizleri (75/7)
- Özel Finans Kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları ile faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ve kar-zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları (75/12)
- Repo gelirleri (75/14)

ii-) Ödemeyi Yapanlarca Yapılacak Tevkifat

Geçici 67'nci maddenin (4) numaralı fıkrasına göre, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

Dolayısıyla banka, ÖFK ve aracı kurumlar, yukarıda yer alan menkul sermaye iradı niteliğindeki ödemeleri yaptıkları sırada, %15 oranında vergi tevkifatı yapacaklardır.

Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacaktır.

Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmasının yapılacak tevkifatı etkilemeyecektir.

iii-) Tevkifatın İstisnaları

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından tevkifat yapılmayacaktır.

Diğer taraftan, geçici 67'nci maddenin yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler ile yine bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulması sürecinde elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümleri uygulanacaktır. Yine madde, kapsamına girmese dahi 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde de 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

iv-) Tevkifata Tabi Tutulan Gelirlerin Beyan Durumu:

Yapılan düzenleme ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen kar payları ve repo kazançların tevkif suretiyle vergilenmesi ve tevkifata tabi tutulan bu kazançlar için ayrıca beyanname verilmemesi uygulaması devam edecektir.

Buna göre tevkifata tutulan bu kazançlar için, gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir. Ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ise ticari kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacak ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tabi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tabi kazançların beyan edildiği beyannameler üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

v-) Vergi Yüğü Karşılaştırması:

GVK'nın 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları üzerindeki mevcut vergi yükü ile, 1.1.2006 tarihinde yürürlüğe girecek tevkifat uygulaması sonucu 2006 yılından itibaren vergi yükü şu şekilde olacaktır:

	2005	2006
Mevduat Faizleri	Vadeye göre %7 ila %18 (döviz tevdiat hesaplarında %18 ila %24)	Her vade için %15
Repo Gelirleri	% 22	%15
ÖFK Kar Payları	Vadeye göre %7 ila %18	Her vade için %15

III.5. YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARI BÜNYESİNDE YAPILACAK TEVKİFAT

5281 sayılı Kanun'la GVK'na eklenen geçici 67'nci maddenin (8) numaralı bendi uyarınca, **1.1.2006 tarihinden itibaren**, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna olmaya devam edecek; fakat istisna kazanç üzerinden A Tipi-B Tipi ayrımı yapmaksızın %15 oranında tevkifat yapılacaktır.

Geçici 67'nci maddenin (8) numaralı bent hükmü aşağıdaki gibidir.

“(8) Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın % 15 oranında vergi tevkifatına tâbi tutulur. Bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde

uyarınca ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu fon veya ortaklıklarının katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler ile hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançlar için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticarî işletmeye dahil olan bu nitelikteki gelirler, bu fıkra kapsamı dışındadır.”

Bent hükmüne göre, hem A Tipi hem de B Tipi menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan ve kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacaktır. Bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacaktır.

Bu hüküm neticesinde 1.1.2006 tarihinden itibaren, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının vergilendirilmesi açısından, fon tipi (A ve B Tipi) ayrımının bir önemi kalmamaktadır.

Dikkat edileceği üzere %15'lik tevkifat sadece menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacaktır. **Dolayısıyla risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları, gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıkları ve emeklilik yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançları üzerinden 2006 ve ilerleyen yıllarda da tevkifat yapılmayacaktır** (Risk sermayesi ve gayrimenkul fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden GVK'nın 94/6-a maddesi uyarınca %0 oranında tevkifat yapılmakta, emeklilik yatırım fonlarının kazançları üzerinden tevkifat yapılmamaktadır).

Borsa yatırım fonlarının kazançları da tevkifat kapsamı dışında kalacaktır. Borsa yatırım fonu bünyesinde vergileme yapılmayacak; vergileme borsa yatırım fonu katılma belgelerinin alım satımı aşamasında tevkifat usulünde (%15 oranında) yapılacaktır.

III.6. 1.1.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilmiş veya İktisap Edilmiş Olan Menkul Kıymet Veya Diğer Sermaye Piyasası Araçlarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi:

Geçici 67'nci maddenin (9) numaralı fıkrasına göre, 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde (Dar mükellef kurumların, bu menkul kıymetleri elden çıkarmak suretiyle sağladıkları kazançlar hariç) geçici 67'nci madde hükümleri uygulanmayacaktır.

Geçici 67'nci maddenin (10) numaralı fıkrasına göre, 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler (Dar mükellef kurumların, bu menkul kıymetleri elden çıkarmak suretiyle sağladıkları kazançlar hariç) için geçici 67'nci madde hükümleri uygulanmayacaktır.

Yine geçici 67'nci madde kapsamına girmeyen ve 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde de 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

Dolayısıyla bu tür gelirler için %15'lik tevkifat yapılmayacaktır. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

III.7. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsalarında Yapılan İşlemlerden Elde Edilen Kazançlarda Tevkifat Uygulaması

Geçici 67'nci maddenin (12) numaralı bendine göre, geçici 67'nci maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifa-

desi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerin ce ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.

Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu maddede uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.

Geçici 67'nci maddenin (13) numaralı fıkrasında ise, Türkiye'de henüz kurulma aşamasında olan vadeli işlem ve opsiyon borsalarının teşvik edilmesi amacıyla, bu borsalarda yapılan işlemlerden 2006 yılında elde edilen kazançlar için tevkifat oranının sıfır olarak uygulanması öngörülmektedir.

Bu durumda vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar üzerinden 2006 yılında tevkifat yapılmayacak ve bu gelirler beyan edilmeyecektir. Aksine düzenleme yapılmadıkça, 2007 yılından itibaren bu tür gelirler için de %15 oranında tevkifat yapılacaktır.

B- GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DİĞER DEĞİŞİKLİKLER

1. Gelir Vergisi Tarifesi Değişikliği

GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan gelir vergisi tarifesi, değişikliğe uğramadan önce 6 gelir dilimine %20 ila %45 arasında uygulanmaktaydı. Ücret dışındaki gelirler için %20 oranından %45 oranına kadar vergileme yapılmaktaydı ve %45'lik oran, tarifede uygulanan en yüksek vergi oranı idi.

2004 yılı gelirlerine uygulanan gelir vergisi tarifesi şu şekilde idi.

6.000.000.000 liraya kadar % 20

14.000.000.000 liranın 6.000.000.000 lirası için 1.200.000.000 lira, fazlası % 25

28.000.000.000 liranın 14.000.000.000 lirası için 3.200.000.000 lira, fazlası % 30

70.000.000.000 liranın 28.000.000.000 lirası için 7.400.000.000 lira, fazlası % 35

140.000.000.000 liranın 70.000.000.000 lirası için 22.100.000.000 lira, fazlası % 40

140.000.000.000 liradan fazlasının 140.000.000.000 lirası için 50.100.000.000 lira, fazlası % 45

Ücretlerin vergilendirilmesinde ise tarifede yer alan vergi oranları 5 puan indirilmek suretiyle uygulanmaktaydı.

5281 sayılı Kanunla gelir vergisi tarifesi yeniden düzenlenmiştir. 2005 yılı gelirlerine uygulanacak yeni tarifede uygulanacak oranlar %20'den başlamakta, en yüksek oran %40 ile sınırlanmaktadır.

1.1.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve 2005 takvim yılı gelirlerine uygulanacak yeni tarife şu şekildedir.

6.600 Yeni Türk Lirasına kadar	% 20
15.000 Yeni Türk Lirasının 6.600 lirası için 1.320 lira, fazlası	% 25
30.000 Yeni Türk Lirasının 15.000 lirası için 3.420 lira, fazlası	% 30
78.000 Yeni Türk Lirasının 30.000 lirası için 7.920 lira, fazlası	% 35
78.000 Yeni Türk Lirasından fazlasının 78.000 lirası için 24.720 lira, fazlası	% 40

Yeni tarifenin dilim sayısı 5'e inmekte, tarifede en yüksek oran ise %45 olarak belirlenmektedir.

Ücretlerin vergilendirilmesinde ise tarifede yer alan vergi oranları yine 5 puan indirilmek suretiyle uygulanacaktır.

1.1. Vergi Yükü Karşılaştırması

Tarifede yapılan değişiklik neticesinde, alt ve üst gelir dilimlerine mensup gerçek kişilerin vergi yüklerinde meydana gelen değişikliklerin karşılaştırılması amacıyla, yıllık geliri 10.000 YTL (10 milyar TL) ile 150.000 YTL (150 milyar TL) olan 2 ayrı gerçek kişinin 2004 ve 2005 yılı gelirlerine uygulanacak tarifeye göre ödemeleri gereken vergiler ve vergi yükleri şu şekilde olacaktır.

2004 Takvim Yılı:

1-Gelir	10.000 YTL	150.000 YTL
2-Ödenecek Vergi	2.200 YTL	54.600 YTL
3-Vergi Yüğü (2/1)	%22	%36,40

2005 Takvim Yılı:

1-Gelir	10.000 YTL	150.000 YTL
2-Ödenecek Vergi	2.170 YTL	53.520 YTL
3-Vergi Yüğü (2/1)	%21,7	%35,68

Tablolardan görüleceği üzere tarifede yapılan değişiklik neticesinde hem alt gelir dilimine hem de üst gelir dilimine giren gerçek kişilerin vergi yüklerinde azalma meydana gelmektedir.

2. Değer Artış Kazançlarında İstisna Düzenlemesi Değişikliği

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde değer artış kazançları sayıldıktan sonra, aynı maddede bir takvim yılı içerisinde elde edilen değer artış kazancının 2004 yılında 12 milyarTL'lik kısmı istisna kapsamına alınmıştır Söz konusu istisna, bir takvim yılında elde edilen değer artış kazançlarının toplamına uygulanmaktadır Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler de değer artış kazancı olarak istisna kapsamına dahildir.

5281 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, ilerleyen bölümlerde detaylıca açıklanacağı üzere, **1.1.2006 tarihinden itibaren**, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde tevkifat usulü getirilmektedir. Vergisi tevkif suretiyle ödenecek olan bu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik olarak getirilen bu yeni düzenlemelere paralel olarak, GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde yer alan istisnanın kapsamı ve tutarı yeniden belirlenmektedir

Buna göre, **1.1.2006 tarihinden itibaren**, bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, **6.000 Yeni Türk Lirası** gelir vergisinden müstesna olacaktır. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan gelirler ise istisna uygulamasında dikkate alınmayacaktır

2005 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde ise istisna uygulaması, 2004 yılı uygulamasına paralel olacaktır Buna göre bir takvim yılı içerisinde elde edilen değer artış kazancı toplamının 2005 yılında **13.000 YTL'lik** kısmı istisna olacak, bu istisna kapsamına menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan gelirler de dahil olacaktır.

3. Değer Artış Kazançlarında Endeksleme Uygulamasında Değişiklik

GVK'nın safi değer artışı başlıklı mükerrer 81'inci maddesine göre değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan gider

lerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

GVK'nın mükerrer 81'inci maddesinin 7'nci fıkrasına göre ise, mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir

5281 sayılı Kanunla GVK'nın mükerrer 81'inci maddesinin 7'nci fıkrasına aşağıdaki hüküm eklenmiştir.

“Şu kadar ki, bu endekslenenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır.”

Eklenen bu hüküm neticesinde, değer artış kazancının tespitinde endeksleme yapılabilmesi için değerlendirme yapılacak süreçte toptan eşya fiyat endeksindeki artışın % 10 veya üzerinde olması şartı aranacaktır.

Bu hüküm, 1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere **1.1.2006 tarihinde** yürürlüğe girecektir.

2005 yılı gelirlerinin değerlendirilmesinde, endeksleme uygulamasında herhangi bir değişiklik olmayacak ve mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilecektir.

4. 1.1.2006 Tarihinden İtibaren İndirim Oranı Uygulaması Kal- dırılmaktadır

GVK'nın İrat Sayılmayan Haller başlıklı 76'ncı maddesinin ikinci fıkrasında indirim oranı uygulaması düzenlenmektedir

Buna göre, GVK'nın 75' inci maddenin ikinci fıkrasının,

5, (tahvil ve bono faizleri)

6, (alacak faizleri)

7, (mevduat faizleri)

12 (ÖFK kar payları)

14 (repo gelirleri)

numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları, dövize altına ve ya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarından sağlanan kar paylarına indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısım, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınmaktadır.

İndirim oranı, Vergi Usul Kanunu 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'nca tespit edilmektedir

Bu hükmün tevkif yoluyla kesilen vergiye şümülü yoktur. Bu indirim, menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi

yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kar payları hakkında da uygulanmakta, fakat ticari işletmelere dahil bu tür gelirler hakkında indirim uygulanmamaktadır.

1.1.2006 tarihinden itibaren menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde tevkifat usulüne geçilmesi ile birlikte indirim oranı uygulaması da yürürlükten kaldırılmaktadır .

5. Geçici 55'inci Maddenin Uygulanma Süresi Uzatılmaktadır

GVK'nın geçici 55'inci maddesi uyarınca, 1.1.1999-31.12.2004 tarihleri arasında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları ile menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları için yıllık beyanname verilmemekte; diğer gelirler için verilecek beyannameye bu kar payları dahil edilmemektedir.

5281 sayılı Kanunla, geçici 55'inci maddede yer alan,

"1.1.1999 - 31.12.2004 tarihleri arasında" ibaresi "1.1.1999 - 31.12.2005 tarihleri arasında",

"menkul sermaye iratları ile menkul kıymetler yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları için" ibaresi, "menkul sermaye iratları, menkul kıymetler yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları veya bu fonların katılma belgelerinin İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında alım satımından elde edilen kazançlar ile Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemler sonucunda elde edilen kazançlar için",

olarak değiştirilmiştir.

Dolayısıyla 2005 takvim yılında elde edilen;

- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan mevduat faizi gelirleri,
- Özel Finans Kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları ile faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ve kar-zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları,
- Repo gelirleri,
- Menkul kıymetler yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları veya bu fonların katılma belgelerinin İMKB'de alım satımından elde edilen kazançlar,
- Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemler sonucunda elde edilen kazançlar,

için beyanname verilmeyecek; diğer gelirler için verilecek beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir. (Ticari işletmeye dahil olan gelirler, bu kapsamda değildir.)

6. Geçici 59'uncu Maddenin Uygulanma Süresi Uzatılmaktadır

GVK'nın geçici 59'uncu maddesi hükmü şu şekildedir.

“31.12.2006 tarihine kadar, 26.7.2001-31.12.2004 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının; 2001 yılında 50 milyar lirası, 2002 ve izleyen yıllarda bu tutarın ve ya artırılmış tutarın her yıl için belirlenen yeniden değerlendirilmesinde artırılmasıyla bulunacak tutar gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan yararlananlar, mükerrer 80 inci ve geçici 56 ncı maddelerde yer alan istisnalardan ayrıca yararlanamaz.

Ticari işletmelere ait olan bu tür gelirler hakkında bu madde hükümü uygulanmaz.”

Bu hüküm neticesinde; 26/07/2001-31/12/2004 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ile elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının **2004 yılında 156 milyar 505 milyon 290 bin lirası (156.505,29 YTL)** gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna kapsamına giren söz konusu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceği gibi, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye de bu kazançlar dahil edilmeyecektir.

5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde geçici 59 uncu maddede yer alan,

"31.12.2006 tarihine kadar" ibaresi "**31.12.2007 tarihine kadar**"

"26.7.2001-31.12.2004 tarihleri arasında" ibaresi ise "**26.7.2001-31.12.2005 tarihleri arasında**",

olarak değiştirilmiştir.

Bu doğrultuda, 26/07/2001-31/12/2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ile elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının **2005 yılında 174.033.882.480 .-TL si (174.033,88 YTL)** gelir vergisinden istisna olacaktır.

7. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda Maddelerinin Yanı Sıra Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedelinin de Gider Olarak Dikkate Alınacağı Öngörülmektedir:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrasına 5035 sayılı Kanunla eklenen (10) numaralı bent hükmüne göre, 1.1.2004 tarihinden itibaren, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyeti içinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

5281 sayılı Kanunla, GVK'nın 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yer alan "*gıda maddelerinin*" ibaresi "*gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin*", olarak değiştirilmiştir.

Böylece fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin yanı sıra, **1.1.2005 tarihinden itibaren**, bağışlanan temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli de gider kaydedilebilecektir.

Buna paralel olarak, GVK'nın 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan "*gıda maddelerinin*" ibaresi "*gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin*",

olarak değiştirilmiştir.

Dolayısıyla gelir vergisi mükellefleri, yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerinden, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışladıkları gıda maddelerinin yanı sıra, **1.1.2005 tarihinden itibaren**, bağışlayacakları temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamını indirebileceklerdir.

8. Mükelleflerin Gelir Vergisi Beyannamesinde Beyan Edilen Gelirlerden İndirim Olarak Dikkate Alabilecekleri Eğitim ve Sağlık Harcamalarının Tutarı, Harcamanın %5'inden %10'una Çıkarılmaktadır

5228 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen GVK'nın 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre,

- Beyan edilen gelirin % 5'ini aşmaması,
- Türkiye'de yapılması,
- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi

şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilmektedir.

Mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler

5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde geçen "gelirin % 5'ini aşmaması" ibaresi "gelirin % 10'unu aşmaması",

olarak değiştirilmiştir.

Buna göre, 1.1.2005 tarihinden itibaren, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının %10'u, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi be-

yannamesinde bildirilecek gelirlere indirim konusu yapılabilecektir.

9. 31.12.2010 Tarihine Kadar, Türkiye Jokey Kulübüncü Organize Edilen Yarışmalarda Hizmet Sunan Jokey, Jokey Yamağı ve Antrenörlere Ücret Olarak Yapılan Ödemeler % 20 Oranında Gelir Vergisi Tevkifatına Tabi Tutulacak ve Bu Tevkifat Nihai Vergi Olacaktır

Türkiye Jokey Kulübüncü organize edilen yarışmalarda görev alan jokeyler ile jokey yamağı ve antrenörlere yapılan ödemeler ücret olarak vergilendirilmektedir. Bu ödemeler üzerinden yapılması gereken vergi tevkifatı, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde Maliye Bakanlığına verilen yetkinin kullanılması sonucu çerçevesinde, ödemeye aracılık ettiği durumlarda Türkiye Jokey Kulübüncü gerçekleştirilmektedir.

Adına ödeme yapılanların gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçi statüsünde halinde, Gelir Vergisi Kanununun 23/2 nci maddesinde yer alan gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretlerinin vergiden istisna olduğunu belirten hüküm nedeniyle tevkifat uygulamasında ve dolayısıyla bu ücretlerin vergilendirilmesinde belirsizlikler ortaya çıkmıştır

5281 sayılı Kanunla Gelir Vergisi kanununa eklenen geçici 68'inci madde ile uygulamada ortaya çıkan belirsizliklere son vermek ve anılan ücretlerin vergilendirilmesinde kolaylık sağlanması amaçlanmıştır. Geçici 68'inci madde hükmü şu şekildedir.

“GEÇİCİ MADDE 68. - 31.12.2010 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübüncü organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler

üzerinden % 20 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılır. Ödemeyi yapanın 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapma zorunluluğu bulunup bulunmamasının ve 23 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde düzenlenmiş olan istisnanın tevkif yoluyla ödenecek Gelir Vergisine etkisi yoktur. Türkiye Jokey Kulübü aracılığıyla yapılan ücret ödemelerinde Gelir Vergisi tevkifatı bu Kulüp tarafından yerine getirilir.

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bu gelirler için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Bakanlar Kurulu, % 20 oranını % 25 oranına kadar artırmaya ve ya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir.”

Düzenleme ile Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalarda hizmet sunan jokey, jokey yamağı ve antrenörlere ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve bu tevkifatın nihai vergi olması amaçlanmıştır

Yapılan ödemelerin tamamının tevkifata tabi olması açısından, ödemeyi yapanların Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi kapsamında yapılan ödemelerden tevkifat yapma sorumluluğunun bulunup bulunmaması ve ödenen ücretlerin aynı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre gelir vergisinden istisna edilmiş olmasının tevkifat uygulamasına bir etkisi olmayacağı yapılan düzenlemede açıkça belirtilmiştir

Esas olarak tevkifatın ödemeyi yapanlarca yapılması gerekmele birlikte, söz konusu ücret ödemelerinin Türkiye Jokey Kulübü aracılığı ile yapılması halinde, tevkifat anılan kulüp tarafından yerine getirilecektir. Bu durumda ödemeyi yapan tarafından bir tevkifat yapılmayacaktır. Tevkifat nihai vergileme niteliğinde olduğundan

tevkifat oranının % 20 olması öngörülmüştür Bakanlar Kuruluna yüzde 20 oranını yüzde 25 oranına kadar artırmaya veya kanuni oranına kadar indirme konusunda yetki verilmiştir.

10. Basit Usulde, Tekele Tabi Maddelerin Kar Hadlerinin Em-saline Nazaran Bariz Şekilde Düşük Tespit Edilmiş Olması Hâlinde, Maliye Bakanlığı'nca Belirlenen Alım-Satım Haddinin Uygulanması Kaldırılmaktadır:

GVK'nın basit usule tabi olmanın özel şartlarını düzenleyen 48'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (3) numaralı bentlerinde, basit usule tabi olmak için aşılmaması gerekli olan yıllık alım-satım tutarları belirlenmektedir.

Maddenin ikinci fıkrasında ise, tekele tabi maddelerle, damga pulu, milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri em-sallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, (1) ve (3) numaralı bentlerde yer alan hadler yerine, ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım-satım hadlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

5281 sayılı Kanunla, 48 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Tekele tabi maddelerle, damga pulu, milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi" ibaresi "Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi",

olarak değiştirilmektedir.

Bu durumda, 1.1.2005 tarihinden itibaren, tekele tabi maddeler için alım satım haddinin Maliye Bakanlığınca belirlenmesi uygulamasından vazgeçilmektedir. Basit usule tabi olmanın şartları açısından, tekele tabi malların alım-satımıyla uğraşan mükellefler bu maddeler için de GVK'nın 48 inci maddesinin (1) ve (3) numaralı bentlerde yer alan alım-satım hadlerini dikkate alacaklardır.

Damga pulu uygulaması ise 1.1.2005 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmaktadır

11. Verginin Hesaplanmasında Lira Kesirlerinin Dikkate Alınmayacağı Hükmü Kaldırılmaktadır

1.1.2005 tarihinden itibaren Yeni Türk Lirası kullanımına geçilmeye paralel olarak, GVK'nın 104 üncü maddesinin son fıkrasında yer alan “*Verginin hesaplanmasında matrahın ve verginin lira kesirleri nazara alınmaz*” hükmü yürürlükten kaldırılmaktadır

C- ÇEŞİTLİ MENKUL KIYMETLERDEN 2005 VE 2006 YILLARINDA ELDE EDİLECEK GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

a-) 2005 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

2005 takvim yılında, hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesinde, GVK'nın 5281 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri dikkate alınacaktır.

GVK'nun 80. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre;

- İvazsız olarak iktisap edilen menkul kıymetler;
- İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na (İMKB) kayıtlı hisse senetlerinden üç aydan fazla süre elde tutulanlar ile,
- Tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin alım satımından sağlanan kazançlar

vergiye tabi olmayacaktır.

Diğer bir deyişle;

- Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören hisse senetlerinin üç aydan daha az süreyle elde tutulmasından sonra elden çıkartılmasından sağlanan ve TEFE endekslemesinden sonraki tutarı mükerrer 80'inci maddede yer alan istisna tutarını **(2005 yılı için 13.000 YTL)** aşan kazançlar,
- Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem görmeyen hisse senetlerinin bir yıldan az süreyle elde tutulmasından sonra elden çıkartılmasından sağlanan ve TEFE endekslemesinden sonraki tutarı mükerrer 80'inci maddede yer alan istisna tutarını **(2005 yılı için 13.000 YTL)** aşan kazançlar,

Vergiye tabi olacaktır.

İstisna tutarının hesabında hisse senetlerinin (üç aydan daha az sürede elden çıkartılan İMKB hisse senetleri ile bir yıldan az sürede elden çıkarılan diğer hisse senetleri dahil) yanı sıra Hazine Bonusu ve Devlet Tahvili ile diğer menkul kıymetlerin elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar ve GVK'nun Mükerrer 80'inci maddesinin 2 ila 6 numaralı bentlerinde sayılan değer artışı kazançlarının toplamı dikkate alınacaktır.

b-) 2006 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

5281 sayılı Kanunla GVK'na eklenen geçici 67'nci madde uyarınca, **1.1.2006 tarihinden itibaren**, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde tevkifat usulü benimsenmiştir.

Geçici 67'nci maddenin (1) numaralı bendine göre,

Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yapacaklardır

Diğer taraftan 5281 sayılı Kanunla, GVK'nın değer artış kazançlarını düzenleyen mükerrer 80'inci maddesinin, birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ve üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir

“1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.”

-Vergiye Tabi Olmayacak Gelirler

Yeni düzenlemeler neticesinde, **1.1.2006 tarihinden itibaren 31.12.2015 tarihine kadar**, hisse senetlerinden,

- İvazsız olarak iktisap edilenlerin elden çıkarılmasından,
- Tam mükellef kurumlara ait olan ve **iki yıldan fazla süreyle** elde tutulan hisse senetlerinin alım satımından sağlanan kazançlar

vergiye tabi olmayacaktır.

Ayrıca,

- Tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasında,
- Hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde,

%15'lik tevkifat yapılmayacaktır

1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetlerinden, borsada işlem görenlerin 3 ay, tam mükellef kurumlara ait olup borsada işlem görmeyenlerin ise 1 yıl elde tutulduktan sonra 2006 ve ilerleyen yıllarda satılması halinde, elde edilen gelirlerden %15'lik tevkifat yapılmayacak ve bu gelirler beyan edilmeyecektir.

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan **borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının**, hisse senedi alım-satımından elde ettikleri kazançlar üzerinden tevkifat yapılmayacaktır

- Vergiye Tabi Olacak Gelirler

- Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören veya görmeyen hisse senetlerinin iki yıldan az süreyle elde tutulmasından sonra elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar

GVK'na eklenen geçici 67'nci madde uyarınca %15 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır

Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması yapılacak tevkifatı etkilemeyecektir

Geçici 67'nci maddenin (7) numaralı bendi uyarınca, tevkifata tabi tutulan bu kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir.

Ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacak ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu şekilde yapılan tevkifat tutarları, verilecek muhtasar beyannameye dahil edilmeyecektir. Banka ve aracı kurumlar, tevkif ettikleri vergileri şekli ve muhteviyatı Maliye Bakanlığınca belirlenecek bir beyanname ile tevkifat dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine beyan edecek ve yirmi-altıncı günü akşamına kadar ödeyeceklerdir

Örnek: Ahmet Bey, (X) Aracı Kurumu vasıtasıyla 12 Ocak 2006 ta

rihinde 10.000 YTL bedelle satın aldığı borsada işlem gören (Y) A.Ş. hisse senetlerini 16 Eylül 2006 tarihinde gene (X) Aracı Kurumu vasıtasıyla 13.000 YTL bedelle elden çıkarmıştır

Ahmet Bey, (Y) A.Ş. hisse senetlerini 2 yıllık süre dolmadan elden çıkardığından, bu hisse senetlerinin borsada işlem görüp görmediğine bakılmaksızın, elden çıkarma dolayısıyla sağlanan kazanç üzerinden tevkifat yapılacaktır

Buna göre (X) Aracı Kurumu, alım-satımına aracılık ettiği hisse senetlerinden sağlanan (13.000 - 10.000) 3.000 YTL'lik kazanç üzerinden %15 oranında tevkifat yapacaktır

Ahmet Bey, hisse senedi alım-satımından elde ettiği kazanç için hiçbir beyanname vermeyecek, diğer gelirler için beyanname veriliyorsa, bu kazancını beyannameye dahil etmeyecektir

2. Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıklarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

a-) 2005 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

GVK'nın geçici 55'inci maddesi uyarınca, 1.1.1999-31.12.2004 tarihleri arasında elde edilen menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları için yıllık beyanname verilmemekte; diğer gelirler için verilecek beyannameye bu kar payları dahil edilmemektedir.

Bu kar payları ticari işletme bünyesinde elde edilirse geçici 55'inci maddenin kapsamı dışında kalacak ve genel hükümler uyarınca beyan edilecektir.

Menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetlerinin alım-satımından elde edilen gelirler ise genel hükümler uyarınca vergilene-

cektir. Bu gelirler geçici 55'inci madde kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla borsada işlem gören yatırım ortaklığı hisse senetleri iktisap tarihinden itibaren 3 ay içerisinde, borsada işlem görmeyen yatırım ortaklığı hisse senetleri ise iktisap tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde elden çıkartılırsa, sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak beyan edilecektir.

5281 sayılı Kanunla geçici 55'inci maddenin yürürlük süresi 1 yıl daha uzatılmıştır. Maddenin yeni haline göre; 1.1.1999-31.12.2005 tarihleri arasından elde edilen menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine (YFKB) ödenen kar payları için gene yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için verilecek beyannameye bu kar payları dahil edilmeyecektir.

5281 sayılı Kanunla yapılan düzenleme neticesinde, bu fonların katılma belgelerinin İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında alım satımından elde edilen kazançlar da geçici 55'inci madde kapsamına dahil edilmiştir. Dolayısıyla katılma belgelerinin İMKB'de alım satımından elde edilen kazançlar için de yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için verilecek beyannameye bu kar payları dahil edilmeyecektir.

Buna göre 2005 takvim yılında da menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları ile bu belgelerin İMKB'de alım satımından elde edilen kazançlar için yıllık beyanname verilmeyecek; diğer gelirler için verilecek beyannameye bu kar payları dahil edilmeyecektir.

b-) 2006 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

5281 sayılı Kanunla getirilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirmesine yönelik yeni düzenlemede yatırım fonu katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin

satışı aşamasında herhangi bir vergileme yapılmaması, vergilemenin bu fon ve ortaklıklar bünyesinde gerçekleştirilmesi öngörülmektedir.

Bu kapsamda, 1.1.2006 tarihinden itibaren, geçici 67'nci madde ile menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımı ve itfası sırasında yapılması öngörülen tevkifat uygulamasına menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen gelirler dahil edilmemiştir.

Dolayısıyla menkul kıymetler yatırım fonlarının (borsa yatırım fonları hariç) katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesi, menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin alım satımı suretiyle elde edilen gelirler üzerinden, geçici 67'nci maddede öngörülen %15'lik tevkifat yapılmayacaktır

%15'lik tevkifat, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları üzerinden (borsa yatırım fonları hariç) A Tipi-B Tipi ayrımı yapılmaksızın yapılacaktır

Yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler ile hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançlar üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi, bu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir (Ticari işletmeye dahil olanlar hariç).

Böylece yatırım fonu katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin satışı aşamasında herhangi bir vergileme yapılmamış, vergilemenin bu fon ve ortaklıklar bünyesinde gerçekleştirilmesi sağlanmış olacaktır

Borsa yatırım fonlarında durum, menkul kıymetler yatırım fon ve or

taklıklarındaki tam tersidir Borsa yatırım fonlarının istisna kazançları üzerinden tevkifat yapılmayacak, bu fonların katılma belgelerinin alım satımı aşamasında ise %15 oranında tevkifat yapılacaktır.

Dikkat edilecek önemli bir nokta, menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetlerinin alım-satımından elde edilen kazançların 1.1.2006 tarihinden itibaren beyannameye dahil edilmeyecek olmasıdır.

3. Repo Gelirlerinin Vergilendirilmesi

a-) 2005 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

Repo gelirleri GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (14) numaralı bendinde menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır

GVK'nın geçici 55'inci maddesi uyarınca 1.1.1999-31.12.2004 tarihleri arasında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan repo gelirleri için yıllık beyanname verilmemekte; diğer gelirler için verilecek beyannameye bu gelirler dahil edilmemektedir.

Repo gelirleri üzerinden GVK'nın 94/14'üncü maddesi uyarınca yapılan %22 oranındaki gelir vergisi tevkifatı, nihai vergileme halini almaktadır.

5281 sayılı Kanunla geçici 55'inci maddenin yürürlük süresi 1 yıl daha uzatılmaktadır. Maddenin yeni haline göre; 1.1.1999-31.12.2005 tarihleri arasından elde edilen repo gelirleri için genel yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için verilecek beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir.

2005 takvim yılında elde edilen repo gelirleri üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılmaya devam edilecektir.

b-) 2006 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

5281 sayılı Kanunla GVK'na eklenen geçici 67'nci maddenin (4) numaralı fıkrasına göre, repo gelirleri üzerinden ödemeyi yapan banka tarafından %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Fıkra hükmü şu şekildedir.

“4) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlar - ca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.”

Böylece repo gelirleri üzerindeki vergi yükü, 1.1.2006 tarihinden itibaren %22'den %15'e inmektedir.

Buna göre, repo işlemlerinde, elde edilen faiz geliri üzerinden ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacak ve bu tevkifat nihai vergileme halini alacaktır.

Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması yapılacak tevkifatı etkilemeyecektir.

Repo gelirleri üzerinden yapılacak %15'lik tevkifatın istisnası borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının gelirleridir. Buna göre Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri repo gelirleri üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

1.1.2006 tarihinden itibaren, tevkifata tâbi tutulan bu kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyecek,

diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir.

Ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacak ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu gelirler üzerinden ayrıca GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 24'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır

4. Mevduat Faizleri ile Aracı Kurumlar Arasındaki Borsa Para Piyasasında Değerlendirilen Paralara Ödenen Faizler Vergilendirilmesi

a-) 2005 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

Mevduat faizleri GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (7) numaralı bendinde menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır

GVK'nın geçici 55'inci maddesi uyarınca 1.1.1999-31.12.2004 tarihleri arasında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan GVK'nın (7) numaralı bendinde sayılan mevduat faizleri ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulun aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler için yıllık beyanname verilmemekte; diğer gelirler için verilecek beyannameye bu gelirler dahil edilmemektedir.

Mevduat faizleri üzerinden GVK'nın 94/8'inci maddesi uyarınca, vadeye göre %7 ila %18 (döviz tevdiat hesaplarında %18 ila %24) oranlarında yapılan gelir vergisi tevkifatı, nihai vergileme halini almaktadır.

Aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler için yapılan tevkifatın oranı ise %18'dir

5281 sayılı Kanunla geçici 55'inci maddenin yürürlük süresi 1 yıl daha uzatılmaktadır. Maddenin yeni haline göre; 1.1.1999-31.12.2005 tarihleri arasından elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan mevduat faizleri ile aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler için gene yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için verilecek beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir.

2005 takvim yılında elde edilen mevduat faizleri üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılmaya devam edilecektir.

b-) 2006 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

5281 sayılı Kanunla GVK'na eklenen geçici 67'nci maddenin (4) numaralı fıkrasına göre, GVK'nın (7) numaralı bendinde sayılan mevduat faizleri ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulmuş aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler üzerinden ödemeyi yapan banka veya aracı kurum tarafından %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır

Böylece 1.1.2006 tarihinden itibaren, mevduat faizleri üzerindeki %18'lere (döviz tevdiat hesaplarında %24'e) varan vergi yükü %15'e inmektedir. Aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler üzerindeki vergi yükü de %18'den %15'e gerilemektedir.

Buna göre, mevduat faizleri ile aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler üzerinden ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacak ve bu tevkifat nihai vergileme halini alacaktır.

Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması yapılacak tevkifatı etkilemeyecektir

Mevduat faizi gelirleri üzerinden yapılacak %15'lik tevkifatın istisnası borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının gelirleridir. Buna göre Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri mevduat faizi gelirleri üzerinden tevkifat yapılmayacaktır

1.1.2006 tarihinden itibaren, tevkifata tâbi tutulan bu kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir.

Ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacak ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu gelirler üzerinden ayrıca GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 24'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır

5. Özel Finans Kurumlarınca Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları

a-) 2005 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

Özel Finans Kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları ile faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar pay-

ları ve kar-zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (12) numaralı bendinde menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır

GVK'nın geçici 55'inci maddesi uyarınca 1.1.1999-31.12.2004 tarihleri arasında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan GVK'nın (12) numaralı bendinde sayılan menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmemekte; diğer gelirler için verilecek beyannameye bu gelirler dahil edilmemektedir.

GVK'nın 94/9'uncu maddesi uyarınca;

- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından %0
- Kar ve zarar ortaklığı belgesi ödenen kar paylarından %18
- Özel Finans Kurumlarının kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından vadeye göre %7 ila %18 oranında tevkifat yapılmaktadır

Yapılan gelir vergisi tevkifatı, nihai vergileme halini almaktadır.

5281 sayılı Kanunla geçici 55'inci maddenin yürürlük süresi 1 yıl daha uzatılmaktadır. Maddenin yeni haline göre; 1.1.1999-31.12.2005 tarihleri arasından elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan GVK'nın (12) numaralı bendinde sayılan menkul sermaye iratları için gene yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için verilecek beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir.

2005 takvim yılında elde edilen GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (12) numaralı bendinde sayılan menkul sermaye iratları üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılmaya devam edilecektir

b-) 2006 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

5281 sayılı Kanunla GVK'na eklenen geçici 67'nci maddenin (4) numaralı fıkrasına göre, GVK'nın (12) numaralı bendinde sayılan menkul sermaye iratları üzerinden ödemeyi yapanlar tarafından %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır

Böylece 1.1.2006 tarihinden itibaren, ÖFK'lardan elde edilen kar payları üzerindeki %18'lere varan vergi yükü %15'e inmektedir.

Buna göre, Özel Finans Kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları ile faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ve kar-zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları üzerinden ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacak ve bu tevkifat nihai vergileme halini alacaktır.

Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması yapılacak tevkifatı etkilemeyecektir

Kar payları üzerinden yapılacak %15'lik tevkifatın istisnası borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının gelirleridir. Buna göre Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri bu gelirleri üzerinden tevkifat yapılmayacaktır

1.1.2006 tarihinden itibaren, tevkifata tâbi tutulan bu kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir.

Ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacak ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu gelirler üzerinden ayrıca GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 24'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır

6. Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu Faizleri ile Elden Çıkarılmalarından Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesi

a-) 2005 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

GVK'nın 94/7'nci maddesi uyarınca, devlet tahvili, hazine bonosu ile TOKİ, KOİ ve ÖİB'nca çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler üzerindeki tevkifat oranı %0'dır. Yani bu gelirler üzerinde tevkifat yükü bulunmamaktadır.

Özel kesimce ihraç edilen tahvil faizleri üzerinden ise %10 oranında tevkifat yapılmaktadır.

GVK'nın geçici 59'uncu maddesi uyarınca;

“31.12.2006 tarihine kadar, 26.7.2001-31.12.2004 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının;

*2001 yılında 50 milyar lirası, 2002 ve izleyen yıllarda bu tutarın ve -
ya artırılmış tutarın her yıl için belirlenen yeniden değerlendirme ora -
nında artırılmasıyla bulunacak tutar gelir vergisinden müstesnadır.
Bu istisnadan yararlananlar, mükerrer 80 inci ve geçici 56 ncı mad -
delerde yer alan istisnalardan ayrıca yararlanamaz.*

*Ticari işletmelere ait olan bu tür gelirler hakkında bu madde hük -
mü uygulanmaz.”*

Bu hüküm neticesinde; 26/07/2001-31/12/2004 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ile elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının **2004 yı -
lında 156 milyar 505 milyon 290 bin lirası (156.505,29 YTL)** ge -
lir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna kapsamına giren söz konu -
su kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceği gibi, diğer gelir -
ler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye de bu kazançlar dahil
edilmeyecektir.

5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde geçici 59 uncu
maddede yer alan,

"31.12.2006 tarihine kadar" ibaresi "**31.12.2007 tarihine kadar**"

"26.7.2001-31.12.2004 tarihleri arasında" ibaresi ise "**26.7.2001-
31.12.2005 tarihleri arasında**",

olarak değiştirilmiştir.

Bu doğrultuda, 26/07/2001-31/12/2005 tarihleri arasında ihraç edi -
len Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ile elden çı -
karılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının **2005 yılında**
174.033.882.480 .-TL si (174.033,88 YTL) gelir vergisinden istis -
na olacaktır.

Diğer taraftan indirim oranı uygulaması, 5281 sayılı Kanunla, 1.1.2006 tarihinden itibaren kaldırılmaktadır Dolayısıyla 2005 yılı gelirlerine indirim oranı uygulamasına devam edilecektir

Buna göre 2005 yılında elde edilen Hazine Bonosu ve Devlet Tahvili faiz gelirlerine önce indirim oranı uygulanacaktır. İndirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutara geçici 59'uncu maddede öngörülen istisna uygulanacaktır. Kalan tutarın beyan sınırını (103'üncü maddede yer alan gelir vergisi tarifesi-nin ikinci gelir diliminde yer alan tutar olan 15.000 YTL) aşması halinde bu tutar, menkul sermaye iradı olarak yıllık beyan-name ile beyan edilecektir.

Hazine Bonosu ve Devlet Tahvillerinin vadesinden önce elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise değer artış kazancı (diğer kazanç ve irat) olarak vergilenecektir. 2005 takvim yılında da bu kazançlar için geçici 59'uncu maddede öngörülen istisna uygulanacaktır.

İstisna, elden çıkarılan devlet tahvili veya hazine bonosunun maliyet bedelinin endekslenmesinden (TEFE artış oranında) sonra bulunan kazanç tutarına uygulanacaktır.

Elden çıkarılan devlet tahvili veya hazine bonosunun satış bedelin-den endekslenmiş maliyet bedelinin düşülmesi sonucu bulunan tutardan istisna düşüldükten sonra kalan tutar diğer kazanç ve irat olarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Hazine Bonosu ve Devlet Tahvillerinin elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazancının tespitinde, geçici 59'uncu maddede öngörülen istisna uygulandığından, GVK'nun Mükerrer 80'inci maddesinin 1 ila 6 numaralı bentlerinde sayılan değer artışı kazançlarının toplamı için uygulanan istisna uygulanmayacaktır.

b-) 2006 Yılında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

ba-) Hazine Bonosu ve Devlet Tahvili Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi

5281 sayılı Kanunla GVK'na eklenen geçici 67'nci maddenin (2) numaralı bendine göre, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan menkul sermaye iratları üzerinden ödemeyi yapanlar tarafından %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Bent hükmü şu şekildedir.

“2) Bu Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç), ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bankalara veya aracı kurumlara alış bedeli tevsik edilmeksizin teslim edilmiş olan menkul kıymetlerin gelirlerinin ödenmesinde ise ödeme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılırsa dahi tevkifat yapılır. Menkul kıymetin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla alınmış olması halinde tevkifatta, bu işlemdeki itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark esas alınır. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.”

Buna göre **1.1.2006 tarihinden itibaren**, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde menkul sermaye iradı sayılan Hazine Bonosu ve Devlet Tahvili Faiz gelirleri üzerinden ödemeyi yapanlarca %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde menkul sermaye iradı sayılan Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler üzerinden de ödemeyi yapanlarca %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır

Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması yapılacak tevkifatı etkilemeyecektir

Hazine Bonosu ve Devlet Tahvili faiz gelirleri üzerinden yapılacak %15'lik tevkifata yönelik istisna uygulaması bulunmamaktadır. Dolayısıyla Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri bu gelirleri üzerinden de tevkifat yapılacaktır

1.1.2006 tarihinden itibaren, tevkifata tâbi tutulan bu kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir.

Tevkifata tabi tutulacak bu gelirler için indirim oranı da uygulanmayacaktır. Zira indirim oranı uygulaması, 5281 sayılı Kanunla, 1.1.2006 tarihinden itibaren kaldırılmaktadır

Ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacak ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bankalara veya aracı kurumlara alış bedeli tevsiik edilmeksizin teslim edilmiş olan menkul kıymetlerin gelirlerinin ödenmesinde ise ödeme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılsa dahi tevkifat yapılacak, menkul kıymetin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla alınmış olması halinde tevkifatta, bu işlemdeki itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark esas alınacaktır

Tevkifata tabi tutulacak bu gelirler üzerinden ayrıca GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 24'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır

bb-) Hazine Bonosu ve Devlet Tahvillerinin Alım Satımından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi

5281 sayılı Kanunla GVK'na eklenen geçici 67'nci maddenin (1) numaralı bendine göre,

Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

- a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,
- b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,
- c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yapacaklardır

Bu durumda, Hazine Bonosu ve Devlet Tahvillerinin alım-satımın

da, bankalar ve aracı kurumlar alış ve satış bedeli üzerinden %15 oranında tevkifat yapacaklardır

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri bu gelirleri üzerinden de tevkifat yapılacaktır

Geçici 67'nci maddenin (5) numaralı bendine göre, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve **elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması** yapılacak tevkifatı etkilemeyecektir.

Bu durumda yapılacak tevkifatın matrahı tahvil veya bononun satış ve alış bedeli arasındaki fark olacak, istisna uygulaması tevkifat matrahını etkilemeyecektir.

Diğer taraftan, 26/07/2001-31/12/2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının 2006 yılında elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için de geçici 59'uncu maddede öngörülen istisna uygulanacaktır.

Aynı zamanda geçici 67'nci maddenin (7) numaralı fıkrasına göre, 1.1.2006 tarihinden itibaren, tevkifata tâbi tutulan bu kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir.

Bu durumda, geçici 67'nci maddenin (7) numaralı fıkrasında yer alan hükümlerle 1.1.2006 tarihinden itibaren Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar %15 oranında tevkifata tabi tutulup beyan dışı kalacakken; ayrıca geçici 59'uncu maddede

31.12.2007 tarihine kadar elde edilen bu tür gelirler için istisna düzenlemesinin varlık nedenini, geçici 67'nci maddenin yürürlüğe girmesinden önce (1.1.2006 tarihinden önce) iktisap edilmiş olan tahvil ve bonoların 31.12.2007 tarihine kadar elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için geçici 67'nci madde hükümlerinin uygulanmamasında aramak gerekir.

Zira geçici 67'nci maddenin (10) numaralı fıkrasına göre, bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce (1.1.2006 tarihinden önce) iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler (Dar mükellef kurumların, bu menkul kıymetleri elden çıkarmak suretiyle sağladıkları kazançlar hariç) için geçici 67'nci madde hükümleri uygulanmayacaktır. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

Dolayısıyla 31.12.2007 tarihine kadar, 26/07/2001-31/12/2005 tarihleri arasında ihraç edilen ve 1.1.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ile elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar için geçici 67'nci madde hükmü uygulanmayacaktır. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde için 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler cari olacak ve geçici 59'uncu maddede yer alan istisna bu gelirlere uygulanacaktır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

A- GAYRİMENKUL VE İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI UYGULAMASINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

I. Genel Olarak İstisna Uygulaması

Kurumların gayrimenkul ve iştirak hissesi satışından elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna tutulması uygulaması, 1984 yılından bugüne kadar vergi sistemimizde yer almaktadır.

İlk olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'na 2970 sayılı Yasayla eklenen geçici 10.madde ile 01.01.1984 tarihinden itibaren vergi mevzuatımıza gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası getirilmiştir. Böylece tam mükellef kurumlar bağlı değerlerini nakde çevirerek finansman sıkıntılarını vergisiz giderme imkanına kavuşmuşlardır.

İstisna uygulamasının olumlu sonuçlar vermesi üzerine söz konusu uygulama 1984'ten bu yana geçici maddelerle uzatılmış; en son 4444 sayılı Kanun'un 6.maddesi ile 14/08/1999 tarihinden geçerli olmak üzere KVK'nun geçici 28/a maddesi hükmüyle vergi mevzuatımızda yer almaya devam etmiştir. Geçici 28'inci maddenin yürürlük süresi 31.12.2004 tarihinde bitmektedir.

Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın kurumlar vergisinden istisna tutulmasına paralel olarak, gayrimenkul ve iştirak hisseleri teslimleri de geçici maddelerle KDV'den istisna edilmiştir.

5281 sayılı Kanunla yapılan düzenleme neticesinde, 1984 yılın -

dan bugüne geçici maddelerle vergi mevzuatımızda yer alan gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası, 1.1.2005 tarihinden itibaren, tam ve dar mükellef bütün kurumları kapsayacak şekilde kalıcı hale getirilmektedir. Gayrimenkul ve iştirak hisseleri teslimleri de KDV'den istisna olmaya devam etmektedir.

KVK'nın geçici 29'uncu maddesinde yer alan gayrimenkul ve iştirak hissesi satışlarıyla ilgili olan kısımları da 5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kalıcı istisna olarak düzenlenmektedir

Diğer taraftan, 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 uygulanan istisna, yeni düzenlemede yer almamaktadır.

Gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası uygulamasına yönelik olarak, KVK'nun istisnaları düzenleyen 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (12) numaralı bent eklenmiştir:

“12) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları.

Sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttır. Vadeli satış halinde, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Ban-

kalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri gayrimenkul ile iştirak hisselerinin satışında iki tam yıl süreyle elde tutulma şartı aranmaz. Bedelsiz olarak ya da rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle iktisap edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınır. Menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı aranmaz, bu kazançlar özel bir fon hesabında tutulur. Sermayeye eklenen veya fon hesabında tutulan kazançların beş yıl içinde; herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tâbi tutulur.

Türk Ticaret Kanununun 391 inci maddesinin bu suretle gerçekleştirilecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz. İstisnânın uygulanmasına ilişkin esas ve usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

5281 sayılı Kanunla kalıcı hale getirilen istisna uygulamasının ne şekilde olacağına geçmeden önce, kurumlar vergisi istisnasına yönelik KVK'nın geçici 28'inci maddesinde yer alan eski düzenleme ile KDVK'nun geçici 10'uncu maddesinde düzenlenen istisna uygulamasının ana hatları açıklanacak, daha sonra yeni düzenlemenin esasları ve eski düzenlemeden farkları ayrıntılı olarak ele alınacaktır

II. GEÇİCİ 28'İNCİ MADDE UYGULAMASI (ESKİ DÜZEN- LEME)

1. İstisnadan Yararlanacak Olan Mükellefler

Bu istisnadan yararlanacak olan kurumun tam mükellefiyete tabi kurum olması gerekir. Dar mükellef kurumların bu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanabileceklerdir.

2. İştirak Hisseleri veya Gâyrimenkullerin İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulması

İstisna uygulamasına konu olacak iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin iki tam yıl süreyle aktifte yer almış olması gerekmektedir. Örneğin, 15.2.1993 tarihinde iktisap edilmiş bir iştirak hissesi veya gayrimenkulün 15.2.1995 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması halinde, bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir. Satışın bu tarihten önce yapılması halinde ise istisna uygulanmayacaktır.

3. Gayrimenkul veya Menkul Kıymet Ticareti ile Uğraşılmaması

Gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Ancak, bu kurumların faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri gayrimenkullerin satışından sağladıkları kazançlar istisna uygulamasına konu olabilecektir.

4. Holding Şirketlerin Durumu

Türk Ticaret Kanununa göre, "gayesi esas itibariyle başka işletmelere iştirakten ibaret olan" Holding şirketlerin gayrimenkul satışından doğan kazançları esas faaliyetleri çerçevesinde elde edilmediğinden, finansman sıkıntılarının giderilmesi kaydıyla, bu kazançları dolayısıyla istisnadan yararlandırılmaları gerekir

Diğer taraftan şirketlerin iktisap ettikleri diğer şirketlere ait hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uyarınca "II-Menkul Kıymetler" veya "24-Mali Duran Varlıklar" hesaplarında izlemeleri gerekmektedir

Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla, geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri veya ortaklık payları "II-Menkul Kıymetler" hesabında izlenmektedir 12/07/1995 tarihli ve 22341 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 52 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Holding şirketlerin söz konusu hesapta izlenmesi gereken hisse senetleri veya ortaklık paylarının bulunması halinde, bunların satışından doğan kazançlar istisnadan yararlandırılmayacaktır Ancak, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" ana hesabının alt hesaplarında izlenmesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise anılan bentte yer alan şartları taşıması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanabilecektir.

5. Sermaye Artırımının Gerçekleştirilmesi

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenen kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. Ancak, bazı nedenlerle sermaye artırım işlemlerinin satışın yapıldığı yılda gerçekleşmesi mümkün olamaya bilir.

Bu durumda, sözü edilen istisnadan yararlanılabilmesi için, bu tür satışların yapıldığı döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organınca sermaye artırımına karar verilerek ilgili Bakanlığa (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanların ise Sermaye Piyasası Kurulu'na) başvurulması ve sermaye artırım işlemlerinin satışın yapıldığı yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği hesap döneminin sonuna kadar tamamlanması gerekir. Bu süre içinde sermaye artırım işlemlerinin tamamlanmaması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

6. Sermayeye Eklenen Kazançların İşletmeden Çekilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesinin (a) bendi hükmü çerçevesinde sermayeye eklenen kazançların, beş yıl içinde 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 kurumlar vergisine tabi tutulması gerekir. Beş yıllık sürenin başlangıç tarihinden, gayrimenkul veya iştirak hissesinin satışından sağlanan kazancın sermayeye eklendiği tarihin anlaşılması gerekir.

7. Kurumlar Vergisinden Müstesna Tutulan Kazançlar Hakkında Gelir Vergisi Kanununun 38 inci Maddesinin Son Fıkrası Hükmünün Uygulanmaması

Kurumların, iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlarını, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesinin (a) bendi çerçevesinde sermayelerine ilave etmeleri halinde, sermayeye eklenen bu kazançların tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmü (maliyet bedeli artırımını müessesesi) uygulanmayacaktır.

8. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançlar

İştirak edenler yönünden bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından doğan kazançların nakit olarak sermayeye eklenmesi halinde, sermayeye eklenen bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

9. Satış Vaadi Sözleşmesi İle Satışı Öngörülen Gayrimenkuller

Satış vaadi sözleşmeleri ile satış akitleri çerçevesinde tahsil olunan bedel dolayısıyla istisnanın uygulanması mümkün değildir. Söz konusu gayrimenkullerin satışından sağlanan kazancın, gayrimenkulün alıcı adına tapuya tescilinden sonra sermayeye ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

10. Peşin Satışlarda İstisnanın Uygulanması

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışında istisna, satışın yapıldığı yılda sermayeye ilave edilen kazanç kısmına uygulanacaktır. 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.

11. Vadeli Satışlarda İstisnanın Uygulanması

İştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin vadeli satışı halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazanç tutarı o yıl kurum kazancından indirilecektir. Kurum, her yıl tahsil ettiği ve sermayesine eklediği kazanç kadar istisnadan yararlanacaktır. Ancak

satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilemeyen kazançların sonraki yıllarda tahsil edilerek sermayeye eklenmesi halinde, sermayeye ilave edilen bu kazançlar için istisna uygulanmayacaktır.

12. Katma Değer Vergisi İstisnası (ESKİ DÜZENLEME)

Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın kurumlar vergisinden istisna tutulmasına paralel olarak, gayrimenkul ve iştirak hisseleri teslimleri de geçici maddelerle KDV'den istisna tutularak kurumlara finansman sıkıntılarının giderilmesinde tam bir kolaylık sağlanmıştır

Bu doğrultuda ilk olarak 3336 sayılı Kanunun 1.maddesiyle KDVK'na geçici 6.madde eklenmiş ve 1987, 1988 ve 1989 yıllarında geçerli olmak üzere KVK'daki istisna maddesine paralel olarak iştirak hisseleri ve gayrimenkul teslimleri KDV'den müstesna tutulmuştur.

KDVK'nun geçici 6.maddesinin uygulama süresi bittiğinde yerine geçici 10.madde getirilmiş ve bu madde ile iştirak hisseleri ve gayrimenkul teslimlerinde KDV istisnası uygulaması devam ettirilmiştir.

Geçici 10'uncu madde hükmü şu şekildedir.

“5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesi ile geçici 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) ve (7) numaralı bentleri kapsamındaki teslimler vergiden müstesnadır.

Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslim yapıldığı dönemde indirilemeyen katma değer vergisi, bu hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir.

Şu kadar ki; satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmemesi halinde, satışı doğan kazancın ödenmiş sermayeye dönüşmeyen kısmına ait katma değer vergisi, teslimin yapıldığı tarihteki katma değer vergisi nispetine göre hesaplanarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh edilir.”

Geçici 10'uncu madde neticesinde, kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartlarını taşıyan iştirak hisseleri ve gayrimenkul teslimleri, KDV'den istisna edilmektedir.

13. Tapu ve Kadastro Harçları ile BSMV İstisnası Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 28/a maddesinin son fıkrasında, bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe alınan paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden, müstesna tutulmuştur.

Öte yandan, anılan fıkarda, damga vergisine ilişkin istisna yer almamaktadır. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23/a maddesinin uygulaması ile ilgili olarak düzenlenecek kağıtlar damga vergisine tabi tutulacaktır.

III. İŞTİRAK HİSSELERİ İLE GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI UYGULAMASINDA YENİ DÜZEN

5281 sayılı Kanunla yapılan düzenleme neticesinde, 1984 yılından bugüne geçici maddelerle vergi mevzuatımızda yer alan gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası, 1.1.2005 tarihinden itibaren, tam ve dar mükellef bütün kurumları kapsayacak şekilde kalıcı hale getirilmektedir.

Bu amaçla KVK'nun istisnaları düzenleyen 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (12) numaralı bent eklenmiş ve 1.1.2005 tarihinden itibaren, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır:

“12) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları.

Sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttır. Vadeli satış halinde, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri gayrimenkul ile iştirak hisselerinin satışında iki tam yıl süreyle elde tutulma şartı aranmaz. Bedelsiz olarak ya da rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle iktisap edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınır. Menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı aranmaz, bu kazançlar özel bir fon hesabında tutulur. Sermaye

yeye eklenen veya fon hesabında tutulan kazançların beş yıl içinde; herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tâbi tutulur.

Türk Ticaret Kanununun 391 inci maddesinin bu suretle gerçekleştirilecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz. İstisnânın uygulanmasına ilişkin esas ve usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığının yetkilidir.”

Söz konusu istisna maddesinde, geçici 28'inci maddede kurumlar vergisinden istisna tutulan, 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 konulmasından sağlanan kazançlar, yeni düzenlemede yer almamaktadır. Dolayısıyla bu tür kazançlar 1.1.2005 tarihinden itibaren vergiye tabi hale gelecektir.

Ayrıca iştirak hisseleri ve gayrimenkul teslimlerine yönelik KDV ve BSMV de kalıcı hale getirilmektedir. Satış sözleşmelerine ilişkin sözleşmeler Damga Vergisinden istisna edilmekte; buna karşın Tapu ve Kadastro harcı istisnası ise kaldırılmaktadır.

İştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satış kazancı istisnasına yönelik olarak getirilen yeni düzenlemenin uygulaması şu şekilde olacaktır:

III.1. KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI UYGULAMASI

1. İstisnadan Yararlanacak Olan Mükellefler

İstisnadan hem tam mükellef kurumlar, hem de dar mükellef kurumlar yararlanabilecektir.

Geçici 28'inci madde uygulamasında dar mükellef kurumlar, bu istisnadan yararlanamamaktaydı.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler gene, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanabileceklerdir.

2. İstisnanın Uygulanacağı Kıymetler

a-) Gayrimenkuller

Gayrimenkuller esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar 743 sayılı Türk Medeni Kanununun 632 nci maddesinde arazi, tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar ve madenler olarak sayılmıştır

Ayrıca, anılan maddede sayılmamakla birlikte, bulunduğu arsa veya arazinin mütemmim cüzü niteliğinde olduklarından binaların da gayrimenkul olduğu şüphesizdir. Gayrimenkullerin bu istisnanın uygulamasına konu olabilmesi için Medeni Kanunun 910 ve 911 inci maddesi gereğince tapuya tescil edilmiş olmaları şarttır.

b-) İştirak Hissesi

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesinin (a) bendin-

de yer alan "İştirak hisseleri" deyimini, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir

10 Şubat 1995 tarihli ve 22198 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 49 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde "iştirak hisseleri" deyimini menkul değerler portföyüne dahil tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade eder açıklaması yer almaktadır. 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,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarıdır

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgeleri iştirak hisseleri olarak değerlendirilmeyecektir.

3. İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulması

İstisna uygulamasına konu olacak iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin iki tam yıl süreyle aktifte yer almış olması gerekmektedir. Yani kurum, 2 tam yıl süreyle (730 gün) bu değerlere bilfiil sahip olmalıdır

Örneğin, 29.6.2003 tarihinde iktisap edilmiş bir iştirak hissesi veya gayrimenkulün 29.6.2005 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması halinde, bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir. Satışın bu tarihten önce yapılması halinde ise istisna uygulanmayacaktır.

Bir gayrimenkul satışından bahsedilebilmesi için, Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre gayrimenkul olarak tanımlanan bir maddi kıymetin olması; bu gayrimenkul veya gayrimenkulun üzerinde bulunduğu arsa ve arazinin de kurum adına tapuda tescil edilmiş olması gerekir.

Dolayısıyla, örneğin; henüz cins tashihi ve kurum adına tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazanca, binanın bağımsız bir birim olarak veya üzerinde bulunduğu arsa ya da arazinin kurum adına tescili yapılmadan gerçekleşecek satışlarda istisna uygulaması söz konusu olmayacak, kurum adına tescil yapıldıktan sonra yapılacak satışlar istisna kapsamında değerlendirilebilecektir.

Aynı şekilde, fiiliyatta çeşitli nedenlerle tapuda tescilin kurum adına yapılmasında gecikmeler olabilmektedir. Fiilen işletme tarafından iki yıldan fazla süreyle sahip olduğu yapı inşaatı ruhsatı veya vergi dairesi tespiti yahutta resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilen ancak, çeşitli nedenlerle tapu kaydında gecikmelerin söz konusu olduğu gayrimenkuller ile gayrimenkullerin mütemmim cüz'ü mahiyetindeki değerlerin satışından doğacak kazançlar da bu istisna kapsamında, ancak teferruat mahiyetindeki değerlerin satışından doğan kazançlar ise istisna kapsamında bulunmamaktadır.

Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında bedelsiz ya da itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri durumunda, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da söz konusudur.

Bunun dışında, rüçhan hakkı dolayısıyla, nominal bedelin üstünde olup piyasa fiyatından ya da daha düşük bir fiyata yeni hisse senedi iktisap edilmesi durumunda ise, bu hisse senetleri açısından iktisap tarihi, eski hisse senetlerinden bağımsız olarak bunların bilfiil kurumun aktifine girdiği tarih olarak esas alınacaktır

Bedelsiz olarak ya da rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle iktisap edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır

3.1. İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulma Şartı Aranmayacak İşlemler

Bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri gayrimenkul ile iştirak hisselerinin satışında iki tam yıl süreyle elde tutulma şartı aranmayacaktır.

Banka ve diğer finans kurumlarına borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin, bu borçlarına karşılık borçlu buldukları banka ve finans kurumlarına devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisselerinde, istisna uygulaması bakımından bu tür kurumlarda asgari iki yıl süreyle elde tutma şartı aranmayacaktır

Buna paralel olarak, banka ve diğer finans kuruluşlarının da alacaklarına karşılık olarak iktisap ettikleri bu tür kıymetlerin satışında da iki tam yıllık süre aranmayacaktır

Banka ve finans kurumlarının bu tür iktisaplar dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş olan bu tür kıymetlerin satışında ise iki tam yıllık elde tutma şartı aranacaktır

4. Gayrimenkul veya Menkul Kıymet Ticareti ile Uğraşılması

Menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla, yani ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ellerinde bulundurdukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır

Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurumun envanterinde duruyor olması da durumu değiştirmeyecektir. Ancak, gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri gayrimenkullerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında bulunmaktadır. Aynı durum satmak üzere gayrimenkul inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir.

Aynı şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları da bu istisna uygulamasına konu olabilecektir.

5. Sermaye Artırımının Gerçekleştirilmesi

Yeni istisna düzenlemesinde, peşin-vadeli satış ayrımı yapılmaksızın, satış kazancının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar sermayeye eklenmesi gerekmektedir.

İştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazancı istisnasının düzenlendiği KVK'nın 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendine göre,

*“Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine **karar verilen kazançları.**”*

Kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Dolayısıyla bir iştirak hissesi veya gayrimenkul satış kazancının kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, ilk olarak satıştan doğan kazancın sermayeye eklenmesine karar verilmesi gerekmektedir.

5281 sayılı Kanunun gerekçesinde, sermaye artırım kararının, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yeni düzenlemede sermaye artırım süresinin sınırı ise, peşin veya vadeli satış ayırımı yapılmaksızın, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonu olarak belirlenmiştir

Buna göre, hem peşin satışlarda, hem de vadeli satışlarda, sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttır.

Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır

Satış kazancının sermayeye eklenme süresi açısından, geçici 28'inci maddede, vadeli satışlar açısından, “... *Şu kadar ki, vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir...*” hükmü yer almakta iken,

5281 sayılı Kanunla KVK'nun 8'inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (12) numaralı bentte, vadei-peşin satış ayırımı yapılmaksızın “... *Sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttır...*” ifadesi bulunmaktadır.

Bu durumda yeni uygulama, vadeli satışlarda, özel hesap dönemine sahip olan mükellefler için, sermaye artırım süresi bakımından avantaj sağlamaktadır. Önceki uygulamada, vadeli satış halinde satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar sermaye artırımını gerçekleştirmek zorunda olan özel hesap dönemine sahip mükellefler, yeni uygulamada satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar sermaye artırımını gerçekleştirebileceklerdir.

Konu örnek yardımıyla aşağıda açıklanmıştır

Örnek: 01.07.2004 - 30.06.2005 özel hesap dönemine sahip (X) A.Ş., 3 yıldır aktifine kayıtlı bir gayrimenkulü 20.05.2005 tarihinde vadeli olarak elden çıkarmış ve bu satıştan 100.000 YTL kazanç elde etmiştir.

(X) A.Ş., satış kazancını, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar yani 31.12.2007 tarihine kadar sermayeye eklemek zorundadır.

Eski uygulamada ise sermaye artırımının, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar, yani 30.06.2007 tarihine kadar gerçekleştirilmesi gerekmekteydi.

6. Satış Kazancını Sermayeye İlave Etme Zorunluluğu Bulunmayanlar

Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı aranmayacaktır.

Dolayısıyla bu kurumlar, satış kazançlarını sermayelerine ilave etmeseler dahi, istisnadan faydalanabileceklerdir. Sermayeye ilave

edilmeyen bu kazançlar, özel bir fon hesabında takip edilecek ve beş yıl içinde işletmeden çekilemeyecektir.

7. Sermayeye Eklenen Kazançların İşletmeden Çekilmesi

Tam mükellef kurumlarca, gayrimenkul ve iştirak hissesi satışından doğan ve sermayeye eklenen kazançlar ile tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan ve sermayeye eklenmeyerek özel bir fon hesabına alınan kazançların beş yıl içinde:

- Herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi,
- Dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya
- Bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç)

halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak veyiye tâbi tutulacaktır.

Beş yıllık sürenin başlangıç tarihinden, gayrimenkul veya iştirak hissesinin satışından sağlanan kazancın sermayeye eklendiği tarihin anlaşılması gerekir. Sermayeye eklenmeyen kazançlar açısından ise beş yıllık sürenin başlangıç tarihi olarak, kanaatimizce satış kazancının özel fon hesabına alındığı tarihin dikkate alınması gerekecektir.

8. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançlar

İştirak edenler yönünden bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından doğan kazançların nakit olarak sermayeye eklenmesi halinde, sermayeye eklenen bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

9. Satış Vaadi Sözleşmesi İle Satış Öngörülen Gayrimenkuller

Gayrimenkullerde mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmesine dayanan işlemlerde tapuda tescil gerçekleşinceye kadar istisna uygulanamayacaktır.

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, istisna kazancın hesaplanmasında, muvazaa hali ve örtülü kazanç dağıtım hükümleri saklı kalmak kaydıyla, fiili satış bedeli esastır. Bunun dışında çeşitli ölçülerin dikkate alınarak, fiilen gerçekleşen satış fiyatının altında veya üstünde bir istisna tutarının hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

10. İstisnanın Uygulanması

a-) Peşin Satışlarda

İştirak hisseleri veya gayrimenkullerin peşin satışında istisna, eski uygulamada, satışın yapıldığı yılda sermayeye ilave edilen kazanç kısmına uygulanmaktayken, yeni uygulamada **satışın yapıldığı yıl - li izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar**, sermayeye eklenen kazançlar istisnadan yararlanabilmektedir.

İstisna uygulanabilmesi için, gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Ancak, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman imkânlarını artıracığından istisna uygulanması kapsamında bulunmaktadır. Satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların

belirtilen 2 yıllık sermayeye ekleme süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) sermayeye ilave edilmesi halinde, uyumsuzluğun son bulunduğu tarih itibariyle ek olarak alınan bedel ile ilgili olarak istisna uygulanabilecektir.

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemleri ise istisna uygulaması açısından satış hükmünde değildir.

Sermaye şirketleri açısından gayrimenkul veya iştirak hissesinin satışından elde edilen kazancın istisnaya konu edilebilmesi için, kurumca satıştan oluşan kazancın sermayeye ilave edilmesine karar verilmiş olması gerekmektedir. Peşin yapılan satışlarda, istisna satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kazançta uygulanacaktır. Bunun için, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar sermayeye ilave kararının verilmiş olması ve sermayeye ilave işleminin de her halükarda satışı müteakip 2 nci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış olacaktır.

Örnek: (Y) A.Ş., aktifinde 2 yıldan fazla süreyle elinde bulundurduğu iştirak hissesini, 10/08/2005 tarihinde peşin olarak satmış ve bu işlemde 250.000 YTL kazanç elde etmiştir (Yeniden değerlendirme ve amortismanlar ihmal edilmiştir).

Bu durumda (Y) A.Ş., 250.000 YTL'lik kazancını önce 2005 yılı ticari kazancına ekleyecektir.

2005 yılı kurumlar vergisi beyannamesini vereceği tarihe kadar (15 Nisan 2006) sermaye artırım kararını alması şartıyla, 250.000

YTL'lik kazancını, kurumlar vergisi beyannamesinde istisna kazanç olarak ticari bilanço karından düşecektir.

(Y) A.Ş., 250.000 YTL'lik sermaye artırımını, 31.12.2007 tarihine kadar gerçekleştirmek zorundadır. Ancak, 31.12.2007 tarihine kadar, satıştan elde edilen kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı gerçekleştirilememiş ise, 2005 yılında yararlanılan istisna dolayısıyla eksik tahakkuk ettirilen vergiler açısından vergi zıyayı doğmuş olacaktır.

Benzer şekilde satış kazancının 150.000.- YTL'si sermayeye ilave edilip kalan 100.000.- YTL'nin ilave edilmemiş olması durumunda da, sermayeye ilave edilmeyen 100.000.- YTL dolayısıyla eksik tahakkuk ettirilen vergiler açısından vergi zıyayı doğmuş olacaktır.

b-) Vadeli Satışlarda

Vadeli satışlarda da **satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı - lının sonuna kadar**, sermayeye eklenen kazançlar istisnadan yararlanabilmektedir.

Vadeli satışlarda, ilk yapılan tahsilatın gayrimenkul veya iştirak hissesinin maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilecektir. Dolayısıyla, satışa konu olan kıymetin maliyet bedelinin sermayeye ilavesi söz konusu olmayacağından bu kısım istisna kapsamında bulunmamaktadır.

Aynı şekilde, henüz tahsil edilmemiş taksit tutarlarının da sermayeye eklenmesi söz konusu olmayıp, tahsil edildikçe sermayeye ilave edilebileceğinden tahsil edildikleri dönemlerde istisnaya konu olacaklardır. Her halükarda satış işlemini takip eden ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilerek sermayeye ilave edilmeyen tutarların sermayeye ilave edilmesi ve istisna uygulamasına konu edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Örnek: (Z) A.Ş., 2 yıldan fazla süreyle aktifinde bulundurduğu ve maliyet bedeli 400.000 YTL olan bir binayı, 2005 yılında, 1.200.000 YTL bedelle eşit taksitler halinde vadeli satmıştır. 2005, 2006, 2007 ve 2008 yıllarında 300.000 YTL tahsil edilecektir.

Bu durumda 2005 yılında yapılan satıştan elde edilen 800.000 YTL'lik kazanç 2005 yılı kurum kazancına eklenecektir

İlk yapılan tahsilat gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilecek ve dolayısıyla 2005 yılında tahsil edilen 300.000 YTL ile 2006 yılında tahsil edilen 100.000 YTL istisna uygulamasına konu edilemeyecektir. Bu tutarların sermayeye eklenmesi de, istisna uygulamasına olanak vermeyecektir.

2006 yılında tahsil edilen 300.000 YTL'nin 200.000 YTL'lik kısmı ile, 2007 yılında tahsil edilen 300.000 YTL'lik taksit tutarları, sermayeye eklenmeleri şartıyla, ilgili yıl kurum kazancından istisna olarak düşülebilecektir.

Burada dikkate edilecek bir husus, 2006 yılında yapılan tahsilatın, bina maliyetini aşan kısmının (örnekte 200.000 YTL) 2006 yılında sermayeye ilave edilmemesi durumunda, 2007 yılında (200.000 YTL + 300.000 YTL) 500.000 YTL'lik sermaye artırımını yapılması halinde de 2006 yılında istisnadan yararlanma şartları kaybedilmiş olmayacaktır. Zira KVK'nun 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendine göre, vadeli satışlarda **satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar**, sermayeye eklenen kazançlar istisnadan yararlanabilmektedir. Örnek olayda satış 2005 yılında gerçekleştirilmiş olduğundan, satış kazancının 31.12.2007 tarihine kadar sermayeye ilave edilen kısmı, istisnadan yararlanabilecektir. Dolayısıyla satış kazancının tamamının veya bir kısmının 2006 yılında sermayeye ilave edilme zorunluluğu bulunmamaktadır

2008 yılında tahsil edilen 300.000 YTL ise istisnadan yararlanamayacaktır. Zira sermaye artırım süresi, 31.12.2007 tarihinde dolmaktadır.

III.2. KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI UYGULAMASI

5281 sayılı Kanunla gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın kurumlar vergisinden istisna tutulması uygulamasının kalıcı hale getirilmesine paralel olarak, gayrimenkul ve iştirak hisseleri teslimlerine yönelik KDV istisnası da, 1.1.2005 tarihinden itibaren, kurumlar vergisi istisnasından bağımsız olarak, kalıcı hale getirilmektedir.

Bu amaçla Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına aşağıdaki (r) bendi eklenmiştir

“r) Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen Katma Değer Vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”

Bu düzenleme neticesinde kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri KDV'den istisna olacaktır. Satış dışında yapılan teslimler ise istisnadan yararlanamayacaktır

Bu noktada istisnadan yararlanma açısından, satış işleminden ne anlaşılması gerektiği hususunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Borçlar Kanunu'nun 182'inci maddesinde satış sözleşmesi; “*Satım öyle bir akittir ki onunla satıcı, satılan malı alıcının iltizam ettiği (üstlendiği) semen mukabilinde alıcıya teslim ve mülkiyeti ona nakletmek borcunu tahammül eder (yüklenir).*” şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere satış sözleşmesinde satıcı; sattığı malın mülkiyetini alıcıya nakletmek borcu altına girerken, alacağı olduğu husus sattığı malın bedelini (semeni) istemekten ibarettir.

Bu doğrultuda iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler kanaatimizce satış olarak dikkate alınamayacak ve KDV istisnası kapsamına girmeyecektir. Bu tür işlemlerden elde edilen kazançlar, kurumlar vergisi istisnasından da yararlanamayacaklardır.

Kamulaştırma işlemleri ise satış hükmünde olduğundan, bu kapsamda yapılacak gayrimenkul teslimleri KDV istisnasından yararlanabilecektir.

Yeni istisna düzenlemesinin en önemli özelliği, iştirak hisseleri ile gayrimenkul teslimlerinin KDV istisnasından yararlanması için, iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancına yönelik kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartlarının sağlanmasının gerekli olmayışıdır.

Yeni düzenlemede, iştirak hisseleri ile gayrimenkul teslimlerinin KDV istisnasından yararlanması için, gayrimenkul veya iştirak hissesinin satışından elde edilen kazancın sermayeye eklenmesi şart

değildir. Aktifte 2 yıl süreyle bulunmuş iştirak hissesi veya gayrimenkul satışından doğan kazanç sermayeye eklenmemiş olsa bile, teslimleri KDV'den müstesna olacaktır. **Bu açıdan yeni KDV istisnası düzenlemesi, kurumlar vergisi istisnasından bağımsızdır .**

Oysa eski düzenlemede, KDV istisnasından yararlanmak için, kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartlarını taşımak şarttı. Buna yönelik olarak Gelirler Genel Müdürlüğü'nce yayımlanan 11 sayılı KDV Sirkülerinde, şu açıklamalar yapılmıştır

“1. Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28/a maddesi ile geçici 29. maddesinin birinci fıkrasının (6) ve (7) numaralı bentlerinde yer alan istisna şartlarının ihlali halinde Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 10. maddesinde yer alan istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

2. Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 10. maddesinin son fıkrasında yer alan “sermayeye ilave süresi” konusundaki hüküm Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28/a maddesi ile geçici 29. maddesinin birinci fıkrasının (6) ve (7) numaralı bentlerindeki hükümlerle paralellik arz etmekte olup herhangi bir farklılık öngörmektedir.”

5281 sayılı Kanunla yapılan düzenleme neticesinde, KDVK'nın 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına eklenen (r) bendinde yer alan iştirak hisseleri ve gayrimenkul teslimlerine yönelik KDV istisnası ile KVK'nın 8'inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (12) numaralı bentte yer alan iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancına yönelik kurumlar vergisi istisnası arasında paralellik kalmamaktadır.

Yeni düzenlemede, KDV istisnasından yararlanmak için, gayrimenkul veya iştirak hissesinin satışından elde edilen kazancın sermayeye eklenmesine ihtiyaç yoktur.

Buna göre, kurumlar vergisi istisnasından yararlanmak için gerekli olan satış kazancının sermayeye eklenmesi suretiyle sermaye artırımının gerçekleştirilmemesi durumunda bile, iştirak hissesi veya gayrimenkul en az iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde yer alıyorsa, satış dolayısıyla yapılan teslimler KDV istisnasından yararlanacaktır. Bu hallerde kurumlar vergisi istisnasından ise yararlanılamayacaktır.

İştirak hisseleri ile gayrimenkul teslimlerine yönelik KDV istisnası düzenlemesi, kurumların mali yapılarını güçlendirme ve bankaların alacaklarının tahsilini hızlandırma amacını taşımaktadır. Bu nedenle istisna uygulamasına bu amaca uygun düşecek sınırlamalar getirilmiştir. Buna göre:

- İstisna, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hissesi ve gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve tesliminde uygulanabilecektir. Bankalara borçlu olanlar ile kefillerinin iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin müzayede yoluyla yapılanlar dahil devir ve teslimleri ise mali sektörün özelliği göz önüne alınarak bu şartın dışında tutulmuştur.
- İstisna "satış" yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanabilecektir. Bağış, hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışında tutulmuştur.
- İştirak hissesi ve gayrimenkullerin ticaretini yapanların ticaret amacıyla elde ettikleri bu mevcutların devir ve teslimi istisna kapsamı dışında tutulmuştur.
- Madde hükmüne göre, istisna kapsamındaki işlemin bünyesine giren katma değer vergisinin, işlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısmının indirimi kabul edilmekte, indirilemeyen kısmı ise teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin ge

lir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Böylece, düzenlemenin genel amacına uygun olarak kısmi istisna uygulamasının yol açabileceği ek mali yük önlenmiş olmaktadır.

III.3. Damga Vergisi ve BSMV İstisnası Uygulaması

5281 sayılı Kanunla,

-488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli istisnaları düzenleyen (2) sayılı tablonun “IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümüne eklenen (35) numaralı fıkra ile, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar, damga vergisinden istisna edilmiştir.

Damga vergisi istisnası, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamında ve bu bentte belirtilen şartlarla yapılacak iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışı nedeniyle düzenlenen kağıtlar için geçerli olacaktır.

Bentte yer alan şartları sağlamayan ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacak olan iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışı nedeniyle düzenlenen kağıtlar ise, damga vergisine tabi olacaktır.

-6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 29 uncu maddesinin (u) bendinden sonra gelmek üzere eklenen (v) bendi ile, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler dolayısıyla lehe alınan paralar, BSMV'den istisna edilmiştir.

Geçici 28/a maddesinin son fıkrasında, bu madde kapsamında yapı-

lacak tescil işlemleri tapu ve kadaastro harcından istisna olduğuna yönelik düzenleme bulunmasına karşın, yeni istisna maddesinde tapu ve kadaastro harcı istisnasına yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda, 1.1.2005 tarihinden itibaren gayrimenkul satışına bağlı tescil işlemlerinden, tapu ve kadaastro harcı alınacaktır

B- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DİĞER DEĞİŞİKLİKLER

1. KVK'nın Geçici 29'uncu Maddesinde Yer Alan Banka Devir, Bölünme ve Birleşme İşlemleriyle İlgili, Kurumlar Vergisi ve Diğer İstisna Uygulaması Süresi Uzatılmaktadır

5281 sayılı Kanunun geçici 2'nci madde hükmü şu şekildedir.

“1.1.2005 - 31.12.2010 tarihleri arasında uygulanmak üzere, hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna ait olan bir bankanın bilanço değerlerinin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devralınması halinde, devir veya birleşmeden doğan kazançlar Kurumlar Vergisinden müstesnadır.

Hisseleri kısmen ya da tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna ait olan bir bankanın; iştiraklerinin, takipteki alacaklarının ve diğer bilanço kalemleri ile banka lehine alınan teminatların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devir ya da satın alınması ve bu suretle edinilen aktiflerin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devir, birleşme veya satış işlemine tabi tutulması sırasında düzenlenen sözleşmeler ve sair kâğıtlar ile bunların değiştirilmesi, yenilenmesi, uzatılması, devredilmesi ve bozulmasına ilişkin düzenlenen kâğıtlar, gayrimenkul ve menkul mallar ile hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu veya göstereceği kişiler adına kayıt ve tescil işlemleri, her türlü vergi, resim ve harçtan (taahhüt alım vergisi da -

hil) Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından bankaya ödenen bedeller Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden müstesnadır.”

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun madde kapsamında belirtilen işlemleriyle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 29 uncu maddesi uyarınca uygulanmakta olan istisnanın süresi 31.12.2005 tarihi itibarıyla sona ermektedir.

Söz konusu hükümde yer alan düzenlemelerin devir, bölünme ve birleşme işlemleriyle ilgili olan kısımları zaman içinde Kurumlar Vergisi Kanunu içinde düzenlenmiştir.

Aynı şekilde, gayrimenkul ve iştirak hissesi satışlarıyla ilgili olan kısımları da 5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi çerçevesinde kalıcı istisna olarak düzenlenmektedir.

Geçici 29 uncu maddede yer alan ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun işlemlerine ilişkin olarak öngörülen istisna uygulaması, uygulamada herhangi bir değişiklik olmaksızın 31.12.2010 tarihine kadar uygulanmak üzere 5281 sayılı Kanun çerçevesinde düzenlenmektedir.

2. GVK'nın 94'üncü Maddesi İle KVK'nın 24'üncü Maddesine Göre Tevkif Edilen Vergilerin Yatırım Fon ve Ortaklıkları Bünyesinde Yapılacak Tevkifatı Aşan Kısmının İade Edilmeyeceği Hükümü, 1.1.2006 Tarihinden İtibaren, Yürürlükten Kaldırılmaktadır

2.1. Mevcut Uygulama

5422 sayılı KVK'nın 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden

doğan kazançlarını kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

GVK'nın 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre, A Tipi yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden %0, B Tipi yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden ise %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır

Diğer taraftan yatırım fon ve ortaklıklarının GVK'nın 94 ve KVK'nın 24'üncü maddeleri kapsamında kazanç elde etmeleri durumunda, bu kazançlar için de bu iki madde uyarınca tevkifat yapılmaktadır

KVK'nın 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinin aşağıda yer alan ikinci paragrafına göre, GVK'nın 94 ve KVK'nın 24'üncü maddeleri kapsamında tevkif edilip ödenen vergiler, sadece fon ve ortaklıkların istisna kazançları üzerinden GVK'nın 94/6-a maddesine göre yapılan vergi tevkifatına mahsup edilmekte, mahsup edilemeyen vergiler hiçbir şekilde iade edilmemektedir.

“Bu bentte yer alan kazançlara ait istisnanın, bu Kanunun 24 üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulu yoktur. Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddelerine göre tevkif edilen ve ödenen vergiler, sadece Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre yapılan vergi tevkifatına mahsup edilir. Mahsup edilemeyen vergiler hiçbir şekilde iade edilmez.”

Buna göre, bir fon veya ortaklık mevduat faizi geliri elde ettiğinde, bu faiz geliri üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmakta; tevkif edilip fon veya ortaklık adına banka tarafından ödenen bu vergi, fon veya ortaklık bünyesinde yapılan tevkifattan (sadece B Tipi için) mahsup edilmektedir.

KVK'nın 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinin ikinci paragrafının son cümlesine göre, **mahsup edilemeyen vergiler hiçbir şekilde iade edilmemektedir.**

2.2. 5281 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme

a-) Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıkları Açısından Durum

5281 sayılı Kanun'la GVK'na eklenen geçici 67'nci maddenin (8) numaralı bendi uyarınca, **1.1.2006 tarihinden itibaren**, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna olmaya devam edecek; fakat istisna kazanç üzerinden A Tipi-B Tipi ayrımı yapılmaksızın %15 oranında tevkifat yapılacaktır Bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacaktır

Yine 5281 sayılı Kanun'la, KVK'nın 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinin ikinci paragrafının son cümlesi, yani **“Mahsup edilemeyen vergiler hiçbir şekilde iade edilmemektedir.”** cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır

Bu durumda, 1.1.2006 tarihinden itibaren, KVK'nın 24'üncü maddesi ile GVK'nın 94'üncü maddeleri kapsamında tevkif edilip ödenen vergiler, gene sadece Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre yapılan vergi tevkifatına mahsup edilecektir. Mahsup edilemeyen vergiler ise, iade edilecektir.

KVK'nın 24'üncü maddesi ile GVK'nın 94'üncü maddeleri kapsamında tevkif edilip ödenen vergilerin, geçici 67'nci madde uyarınca yapılacak tevkifattan mahsup edilmesine imkan bulunmamaktadır. Zira bu yönde bir hüküm, kanun metninde yer almamaktadır.

Menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları üzerinden ise, 1.1.2006 tarihinde itibaren, GVK'nın 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre değil, geçici 67'nci maddeye göre %15 oranında tevkifat yapılacaktır. Bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacaktır

Bu hükümler karşısında aksi bir düzenleme yapılmadıkça, 1.1.2006 tarihinden itibaren, GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 24'üncü maddeleri kapsamında tevkif edilip ödenen vergilerin, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları üzerinden geçici 67'nci madde uyarınca %15 oranında yapılacak tevkifattan mahsup edilmesi mümkün olmayacaktır.

b-) Diğer Fon ve Ortaklıklar Açısından Durum

5281 sayılı Kanun'la GVK'na eklenen geçici 67'nci maddenin (8) numaralı bendine göre, %15'lik tevkifat sadece menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacaktır

Dolayısıyla risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları ile gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançları üzerinden 2006 ve ilerleyen yıllarda da, GVK'nın 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre yapılacak tevkifat oranı %0 olacaktır

Emeklilik yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden ise 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılmayacaktır

Risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları ile gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançlarının %0 oranında tevkifata tabi olması sonucu fiiliyatta bu istisna

kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmaması, bu kazançların 94'üncü maddenin 6 numaralı bendinin (a) alt bendine göre tevkifata tabi olmadığı anlamına gelmez. Teorik olarak bu fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden de tevkifat yapılmaktadır. Tevkifatın oranı %0'dır.

Bu durumda, 1.1.2006 tarihinden itibaren, GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 24'üncü maddeleri kapsamında tevkif edilip ödenen vergiler, risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları ile gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifattan mahsup edilecektir. Mahsup edilemeyen vergiler ise, fon ve ortaklığa iade edilecektir.

Risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları ile gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifat oranı %0 olduğundan, istisna kazançlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak; yıl içerisinde GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 24'üncü maddeleri kapsamında tevkif edilip ödenen vergilerin tamamı bu fon ve ortaklıklara iade edilecektir.

3. Dar Mükellef Kurumların Türkiye'deki İşyerlerine Atfedilmeyen veya Daimi Temsilcilerinin Aracılığı Olmaksızın Elde Edilen Kazançları İçin Geçici 67'nci Madde Uyarınca Yapılacak Tevkifat Nihai Vergileme Haline Getirilmiştir

5281 sayılı Kanunla, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 35. - 1) Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi

kapsamında tevkifat yapılmış kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez.

2) Dar mükellef kurumların daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ve tamamı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez.

3) Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2005 yılı kurum kazançlarının tespitinde; portföylerinde bulunan ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetleri, 2005 yılında işlem gördüğü son günde oluşan ağırlıklı ortalama fiyat veya alış bedelinden yüksek olanı ile değerlendirilir. Bu değer izleyen dönemlerde söz konusu senetlerin alış bedeli olarak kabul edilir.”

Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen bu geçici madde ile, **1.1.2006 tarihinden itibaren**, dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde ettikleri ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançları için kaynakta yapılan vergilemenin nihai vergileme olması öngörülmektedir.

Geçici 35'inci maddenin ikinci fıkrası ile de, dar mükellef kurumların daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ve tamamı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançları için de, kaynakta yapılan vergilemenin nihai vergileme olması öngörülmektedir.

4. 20.2.1930 Tarihli ve 1567 Sayılı Kanuna Göre İlgili Mercilerden İzin Almak Suretiyle Türkiye'de Münhasıran Portföy İşletmeciliği Faaliyetinde Bulunan Dar Mükellefiyete Tabi Yatırım Fonlarının Vergi Uygulamaları Açısından Sermaye Piyasası Kanununa Göre Kurulan Yatırım Fonu Addedilerek Vergilendirilmesini Sağlayan Düzenlemeler Kaldırılmaktadır

KVK'nın 2'nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, 20.2.1930 tarihli ve 1567 sayılı Kanuna göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle Türkiye'de münhasıran portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan dar mükellefiyete tabi yatırım fonları, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamalarında Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları addolunmaktadır

Aynı Kanunun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinin dördüncü paragrafında ise, dar mükellefiyete tabi yatırım fon ve ortaklıklarının istisnadan faydalanma şartları konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmektedir

5281 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 67 ve Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Geçici 35 inci maddelerle, 1.1.2006 tarihinden itibaren, dar mükellef kurumsal yatırımcıların menkul kıymet gelirleri ile diğer sermaye piyasası araçlarından elde ettikleri gelirlerin tevkifat suretiyle vergilendirilmesi öngörüldüğünden, bu kurumların vergi uygulamaları açısından Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonu addedilerek vergilendirilmesini sağlayan bu düzenlemeler de 1.1.2006 tarihinden itibaren, yürürlükten kaldırılmaktadır

5. Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıklarının 2005 Yılı Kurum Kazançlarının Tespitinde; Portföylerinde Bulunan ve İMKB'de İşlem Gören Hisse Senetleri, 2005 Yılında İşlem Gördüğü Son Günde Oluşan Ağırlıklı Ortalama Fiyat veya Alış Bedelinden Yüksek Olanı ile Değerlenmesi Öngörülmektedir

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Kanununun istisna edilmiş portföy kazançları için halen A tipi fon ve ortaklıklar için yüzde 0, B tipi fon ve ortaklıklar için yüzde 10 oranında tevkifat yapılmaktadır.

5281 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununda yapılan düzenlemeyle 2006 yılı kazançlarından itibaren yapılacak tevkifat oranı, her iki tip fon ve ortaklık için, yüzde 15 olarak belirlenmiştir.

Hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirildiği için, bu fon ve ortaklıklar 2005 yılında hisse senetlerini elden çıkarmaları halinde fon ve ortaklığın tipine göre yüzde 0 veya yüzde 10 oranında vergiye tabi olacakken 2006 yılında elden çıkarılması halinde yüzde 15 oranında vergiye tabi olacaktır.

Bu durumun engellenmesi açısından, 5281 sayılı Kanunla KVK'na eklenen geçici 35'inci maddenin üçüncü fıkrası ile, 2005 yılı kurum kazançlarının tespitinde, fon ve ortaklıkların portföylerine dahil hisse senetlerinin 2005 yılında işlem gördüğü son günde oluşan ortalama fiyat veya alış bedelinden yüksek olanıyla değerlendirilmesi yönünde düzenleme yapılmaktadır.

Düzenlemenin yürürlük tarihi, 31.12.2005'tir.

Böylece 2005 yılında oluşan değer artışının halen yürürlükte olan oranda vergilenmesi, 1.1.2006 tarihinden itibaren oluşan değer artışlarının ise yeni uygulamaya göre vergilenmesi sağlanmış olacaktır.

DAMGA VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1.1.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 5281 sayılı Kanunla, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler şu şekildedir.

1. Damga Vergisinin Pulla Ödenmesi Usulü Kaldırılmaktadır

Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) 15'inci maddesinde, “*Damga Vergisi kağıtlara pul yapıştırılması ve bu kanunda gösterilen hallerde basılı damga konulması veya makbuz verilmesi veyahut istihkaktan kesinti yapılması şekillerinden biriyle ödenir.*” hükmü yer almaktadır.

5281 sayılı Kanunla, Damga Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinde yapılan değişiklik neticesinde pul yapıştırılması suretiyle ödeme usulü madde metninden çıkarılmıştır

DVK'nın 15'inci maddesinin 5281 sayılı Kanunla değişik hali şu şekildedir.

“Damga Vergisi makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması ve ya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenir.”

Pulla ödeme usulünün kaldırılmasına paralel olarak, DVK'nın, “Pul yapıştırılması şekliyle ödeme” başlıklı 6'ncı maddesi ile “*Pulların yapıştırılması zamanı*” başlıklı 20 nci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır

Yine bu kapsamda, DVK'nın 18 inci maddesinde yapılan değişiklik ile makbuz karşılığında ödeme şekli asıl ödeme usulü olarak belirlenmiş ve Maliye Bakanlığı'na makbuz verilmesi şekliyle ödemeye ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir.

18'inci maddenin 5281 sayılı Kanunla değişik hali şu şekildedir.

“Bu Kanunda gösterilen haller dışında Damga Vergisi makbuz karşılığında ödenir.

Maliye Bakanlığı makbuz karşılığı ödemeye ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

2. Makbuz Karşılığı demelerde Beyan ve deme Sr eleri

5281 sayılı Kanunla, Damga Vergisinin pulla ödenmesi usulünün kaldırılarak makbuz karşılığı ödemenin asıl ödeme usulü olarak belirlenmesine paralel olarak, makbuz mukabili ödeme kapsamına giren mükelleflerin beyan ve ödeme süreleri 22'nci maddede düzenlenmektedir.

Bu doğrultuda, 5281 sayılı Kanunla, DVK'nın 22'nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Madde 22. - Makbuz karşılığı demelerde Damga Vergisi;

a) Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesini ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir.

b) (a) bendi dışındaki hallerde, kağıtın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve ayını süre içinde ödenir.

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye, lüzum göreceği işlemlere ilişkin kağıtlara ait verginin yukarıdaki srelere bağlı kalmaksızın ve beyanname aranmaksızın kağıtın düzenlenmesinden önce veya noterlere işleme t-

bi tutulması sırasında ödenmesi zorunluluğunu getirmeye, vergiyi işlem anında ilgili kamu kurum veya kuruluşuna makbuz karşılığı ödettirmeye yetkilidir.”

Maliye Bakanlığı, 22'nci maddenin kendisine vermiş olduğu yetkiye istinaden yayımlamış olduğu, **43 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği Taslağı'nda** aşağıdaki açıklamalarda bulunmuştur.

“3.1. Damga Vergisi Kanununun 22 nci maddesinin son fıkrasının verdiği yetkiye istinaden Bakanlığımızca, daha önce yayımlanan 16 Seri Nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde(3) sayılan aşağıdaki kurum ve kuruluşların sürekli damga vergisi mükellefiyetinin devam etmesi uygun görülmüştür.

KATMA BÜTÇELİ İDARELER

İL ÖZEL İDARELERİ-BELEDİYELER

DÖNER SERMAYELİ KURULUŞLAR

BANKALAR

KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ

DEVLET VE KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ İŞTİRAKLERİ

ÖZERK KURULUŞLAR

DİĞER KAMU KURUMLARI

ANONİM ŞİRKETLER

3.2. Damga Vergisi Kanunu 16 Seri No.lu Genel Tebliğinde sayılan kurum ve kuruluşların eskiden olduğu gibi damga vergisi defteri tutması ve bu defterleri notere veya ticaret sicil memurluğuna tasdik ettirmesi uygulamasına devam etmeleri gerekmektedir.

Damga Vergisi Kanunu 16 Seri No.lu Genel Tebliğinde sayılanların yanısıra bu statüye sonradan dahil olanların da aynı uygulamaya tabi olacağı açıktır

3.3. Bu listeye 32 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği(4) ile aşağıda yer alan kişi ve kuruluşlar da eklenmişti :

5422 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA TABİ DİĞER MÜKELLEFLER

KOLLEKTİF VE ADİ KOMANDİT ŞİRKETLER

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİ ÇERÇEVESİNDE BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTANLAR

3.4. Bakanlığımızca 32 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde yer alan listeye 12 nci sıradan sonra gelmek üzere aşağıdaki mükelleflerin de eklenmesi uygun görülmüştür:

“13- 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİ ÇERÇEVESİNDE İŞLETME HESABI ESASINA GÖRE DEFTER TUTANLAR”

3.5. Damga Vergisi Kanunu 32 Seri No.lu Genel Tebliğinde sayılan kurum ve kuruluşlar ile listeye bu tebliğin (3.4.) ayrımı ile yeni eklenenlerin sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi ve defter tutmaları ihtiyaridir. Sürekli mükellefiyet tesis ettirmeyen bu mükelleflerin, damga vergisine ilişkin kayıtlarını 213 sayılı Vergi Usul Kanununa(5) göre tutmak zorunda oldukları defter-

lerinde ayrıntılı olarak göstermek şartı ile ayrıca damga vergisi defteri tutmalarına gerek bulunmamaktadır

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde 16 Seri Nolu Damga Vergisi Genel Tebliği dışında kalan ve ihtiyarilik hakkını kullanarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen mükellefler, düzenledikleri veya taraf oldukları kağıtlara ilişkin damga vergilerini 488 sayılı Kanununun 22/b bendine göre kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde ilgili vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirecek ve aynı süre içinde ödeyeceklerdir.

3.5.1. Buna göre, 488 sayılı Kanununun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi durumunda, damga vergisinin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilip ödenmesi uygulamasına devam edilecektir. Diğer taraftan, bankalar, anonim şirketler gibi merkezleri dışında başka il veya ilçelerde faaliyet gösteren şubelerin düzenledikleri kağıtlara ait damga vergileri ise, şubeler tarafından, muhtasar beyannamelerinin verildiği vergi dairelerine sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirerek beyan edilip ödenecektir.

3.5.2. 488 sayılı Kanununun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi dışındaki hallerde ise süreksiz mükellefiyet çerçevesinde,

-Tek vergi dairesi bulunan il ve ilçelerde mevcut vergi dairelerine,

-Bağımsız vergi dairesi olmayan ilçelerde bağlı vergi dairesine (Malmüdürlüklerine),

-Birden fazla vergi dairesi bulunan il ve ilçelerde süreksiz yükümlülüklerle ilgili iş ve işlemleri yürüten vergi dairelerine,

damga vergisi beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi uygun görülmüştür.

3.6. 488 sayılı Kanununun 22 nci maddesinin son fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden bazı kağıtlara ait damga vergisinin aşağıdaki şekilde ödenmesi uygun görülmüştür.

3.6.1. Genel bütçeli daireler ile kişiler arasında düzenlenen kağıtlara (ihale kararları hariç) ait damga vergileri, anılan dairece kağıdın mahiyeti ve nispi veya maktu vergi tutarını gösteren formüle edilmiş bir yazıyla, kişinin tabi olduğu ödeme usulüne bakılmaksızın, kişiler tarafından, peşin olarak, kağıtların düzenlendiği yer saymanlığına makbuz karşılığı ödenmesi uygulamasına devam edilecektir

Düzenlenen makbuza, verginin hangi işe ve kağıda ait olduğuna dair gerekli bilgi yazıldıktan sonra söz konusu makbuz ilgisine verilecektir.

Söz konusu kağıtların noterliklerde düzenlenmesi halinde, bu kağıtlara ait damga vergilerinin 1512 sayılı Noterlik Kanunu çerçevesinde noterler tarafından makbuz karşılığı tahsil ve beyan edilmesi uygulamasına devam edilecektir.

3.6.2. Genel bütçeli daireler tarafından alınan ihale kararlarına ait damga vergilerinin, ihale kararının müteahhide tebliğinden itibaren en geç 15 gün içinde, verginin mükellefi olan müteahhitlerce, ilgili vergi dairesine beyanname verilmeksizin ödenmesi uygulamasına devam edilecektir.

3.6.3. Vergi dairelerine tasdik için getirilen bilançolar, gelir tabloları, işletme hesabı özetleri gibi kağıtların damga vergilerinin tasdik işleminden önce makbuz karşılığı ve beyanname verilmeksizin ver-

gi dairesine peşin olarak ödendikten sonra tasdik işleminin yapılması uygun görülmüştür.

Söz konusu makbuzlara “... tarihli bilanço” veya “... tarihli gelir tablosu” gibi bir ibare konularak makbuzun hangi kağıda ait olduğunun belirtilmesi gerekmektedir.

3.7. Mükelleflerin, damga vergisinin ödendiğine ilişkin makbuzu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde saklaması ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmesi zorunludur.

3.8. Makbuz karşılığı ödenecek damga vergisi yoksa damga vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, 488 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerin, bu durumu bir yazı ile beyanname verme süresi içinde vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir.

3.9. Noterliklerde düzenlenen veya tasdik için noterlere getirilen kağıtların damga vergilerinin noterler tarafından tahsil edilmesi uygulamasına devam edilecektir.”

3. Sürekli Mükellefiyet Kapsamında Olanların Vergi ve Ceza Sorumlulukları

5281 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile DVK'nun “Vergi ve cezada sorumluluk” başlıklı 24'üncü maddesine ikinci fıkradan sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“22 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar, taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer'ileri, vergi için diğer işlem

taraflarına rücu hakkı olmak üzere, bu fıkrada belirtilen kişilerden alınır.”

Eklenen fıkra hükmü ile, Damga Vergisi Kanununun 22/a maddesi uyarınca sürekli mükellefiyet kapsamında olanlarca, taraf oldukları işlemlere ilişkin kağıtların damga vergisinin beyanı, ödenmesi ve uygulanacak ceza bakımından sorumluluk getirilerek, vergi güvenliğinin güçlendirilmesi amaçlanmıştır; beyan ve ödeme hususundaki sorumluluğa açıklık getirilmiştir.

Buna göre,

Zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler ile diğer kişiler arasında düzenlenen ve damga vergisine tabi olan kağıtlara ait verginin tamamı sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler tarafından Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirlenen süre içinde beyan edilip ödenecektir.

Verginin zamanında beyan edilip ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda, vergi, ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan mükelleflerden alınacaktır. Ancak, bu mükelleflerin vergi aslı için karşı tarafa rücu hakkı saklıdır.

Örneğin, bir anonim şirket ile gerçek kişi arasında iki nüsha olarak düzenlenen sözleşmenin iki nüshasının damga vergisinin beyan edilip ödenmesinden anonim şirket sorumludur. Söz konusu beyan ve ödemenin anonim şirket tarafından yerine getirilmemesi durumunda, vergi, ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan anonim şirketten aranacaktır.

Ancak, anonim şirket yalnızca vergi aslı için sözleşmenin diğer tarafı olan gerçek kişiye rücu ederek, ödediği damga vergisini yasal yollardan tahsil etme hakkına sahiptir.

Zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler dışında kalan kişiler, imzalarını taşıyan kağıtların damga vergilerinin, Kanunun 22 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmü çerçevesinde kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirilmesi ve aynı süre içinde ödenmesinden sorumludurlar.

4. Diğer Kurum ve Kuruluşlar ile Kişilerin Mecburiyeti

Damga pulu yapıştırmak suretiyle ödeme usulünün kaldırılmasına paralel olarak DVK'nın 27 nci maddesi "başlığı" ile birlikte yeniden düzenlenmiştir. Bu kapsamda;

- Noterlerin mecburiyetine ilişkin hükümler yeniden düzenlenmiş
- Bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri ve iştirakleri yanı sıra Damga Vergisi Kanununun 22 nci maddesi uyarınca sürekli mükellefiyete tabi olanlara, vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları vergi ve cezası ödenmeden işleme koymaları halinde, uygulanacak müeyyide hususunda açıklık getirilmiştir

488 sayılı Kanunun 27 nci maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Diğer kurum ve kuruluşlar ile kişilerin mecburiyeti

Madde 27. - Noterler, damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik edemezler veya bunların suretlerini çıkarıp veremezler.

Birinci fıkra hükmüne aykırı olarak işlem yapılması halinde, mükellef hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmakla birlikte, noterlerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kâğıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınır.

Bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri ve iştirakleri ile 22 nci madde - nin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar, vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları usulüne uygun olarak vergi ve cezası ödenmedikçe işleme koyamazlar. Vergi ve cezası ödenmeden bu kâğıtları işleme koyan kişi ve kuruluşlardan, kâğıdın mükelleflerinden alınacak ceza tutarınca ayrıca ceza alınır.”

Yapılan değişiklikle, noterlerin damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası usulüne göre ilgili vergi dairesine ödenmedikçe tasdik edemeyecekleri veya bunların suretlerini çıkarıp veremeyecekleri; bu hükme aykırı olarak işlem yapılması halinde, mükellef hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmakla birlikte, noterlerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kâğıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınacağı hükme bağlanmıştır

Ayrıca bankalar ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile iştiraklerinin yanı sıra 22 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli mükellefiyet tesis ettirenlere de vergiye tabi kâğıtları işleme koymadan önce damga vergisinin ödenip ödenmediğini arama zorunluluğu getirilmiştir.

Damga vergisini makbuz karşılığı veya istihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödeyecek olanlar tarafından düzenlenen vergiye tabi kâğıtlar üzerine “... YTL damga vergisi tarafımızdan makbuz mukabili ödenecektir. Defter sıra no...” veya “... YTL damga vergisi tarafımızdan istihkaktan kesinti şekliyle ödenecektir. Defter sı-

ra no...” kaşesi bulunması ve kağıdı düzenleyen kuruluşun imzaya yetkili elemanları tarafından onaylanması halinde bu kağıtları işleme koyanlar ayrıca damga vergisinin ödenip ödenmediğini araştırmak mecburiyetinde değildir.

5. Mükerrer 30'uncu Maddede Yapılan Değişiklik

5281 sayılı Kanunla, hesaplamalarda basitlik sağlanması amacıyla DVK'nın mükerrer 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan

- "Bu şekilde hesaplanan maktu had ve tutarların yüzde beşini aşmayan kesirleri dikkate alınmaz." cümlesi madde metninden çıkarılmış,
- Birinci fıkranın son cümlesinde yer alan "vergi miktarlarında 100.000 lira kesirleri" ibaresi "vergi tutarının 10 Yeni Kuruşa kadarki kesirleri" şeklinde değiştirilmiş
- Bakanlar Kuruluna fıkra da belirtilen kağıtlarla ilgili olmak üzere nispi verginin yanı sıra maktu vergi tutarlarını da belirleme yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesiyle ilgili olarak, maddenin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Bakanlar Kurulu, elektronik ortamda gönderilenler ile Sermaye Piyasası Kanununun uygulanmasıyla ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulunca düzenlenmesi öngörülen kâğıtların tâbi olduğu damga vergisi nispet ve maktu tutarlarını ibraz yerleri itibarıyla sifra kadar indirmeye, indirilen nispet ve tutarlarını kanunî seviyesine kadar çıkarmaya ve bu nispet ve tutarlar dahilinde kâğıtlar itibarıyla farklı nispet ve tutarlar tespit etmeye yetkilidir.”

6. (1) ve (2) Sayılı Tablolarda Yapılan Değişiklikler

6.1. (1) Sayılı Tabloda Yapılan Değişiklikler

5281 sayılı Kanunla Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablo aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

(1) SAYILI TABLO

Damga Vergisine Tâbi Kâğıtlar

I. Akitlerle ilgili kâğıtlar	
A. Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar:	
1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	(Binde 7,5)
2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	(Binde 1,5)
3. Kefalet, teminat ve rehin senetleri	(Binde 7,5)
4. Tahkimnameler ve sulhnameler	(Binde 7,5)
5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kâğıda taalluk edenler dahil)	(Binde 1,5)
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kâğıtlar:	
1. Tahkimnameler	(18,00 YTL)
2. Sulhnameler	(18,00 YTL)
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)	(100,00 YTL)

II. Kararlar ve mazbatalar	
1. Meclislerden, resmî heyetlerden ve idarî davalarla ilgili olmayarak Danıştaydan verilen mazbata, ilâm ve kararlarla hakem kararları:	
a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 7,5)
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(18,00 YTL)
2. İhale kanunlarına tâbi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarınca verilen her türlü ihale kararları (Maliye Bakanlığının veya Sayıştayın vizesine tâbi ihale kararlarının vize edilmemesi durumunda bu karara ilişkin vergi red ve iade olunur.)	(Binde 4,5)
III. Ticarî işlemlerde kullanılan kâğıtlar	
1. Ticarî ve mütedavil senetler:	
a) Emtia senetleri:	
aa) Makbuz senedi (Resepise)	(6,50 YTL)
ab) Rehin senedi (Varant)	(4,00 YTL)
ac) İyda senedi	(1,00 YTL)
ad) Taşıma senedi	(0,50 YTL)
b) Konşimentolar	(4,00 YTL)
c) Deniz ödöncü senedi	(Binde 7,5)
d) İpotekli borç senedi, irat senedi	(Binde 7,5)
2. Ticarî belgeler:	
a) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	(6,50 YTL)

b) Resmî dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri:	
ba) Bilançolar	(14,00 YTL)
bb) Gelir tabloları	(7,00 YTL)
bc) İşletme hesabı özetleri	(7,00 YTL)
c) Barnameler	(1,00 YTL)
d) Tasdikli manifesto nüshaları	(3,00 YTL)
e) Ordinolar	(0,50 YTL)
f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	(3,00 YTL)
IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar	
1. Makbuzlar:	
a) Resmî daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle kişiler tarafından resmî dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmî daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kâğıtlar	(Binde 7,5)
b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak carî hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kâğıtlar	(Binde 6)

c) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler	(Binde 6)
d) İcra dairelerince resmî daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar	(Binde 6)
2. Beyannameler (Bu beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tâbidir):	
a) Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerde yazılı her gönderi maddesi için	(0,50 YTL)
b) Vergi beyannameleri:	
ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(18,00 YTL)
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	(24,00 YTL)
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	(12,00 YTL)
bd) Muhtasar beyannameler	(12,00 YTL)
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	(12,00 YTL)
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	(24,00 YTL)
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	(9,00 YTL)
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildireleri	(9,00 YTL)
3. Tabloda yazılı kâğıtlardan aslı 1,00Yeni Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tâbi olanların resmî dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleeri	(0,50 YTL)

Buna göre, 01.01.2005 tarihinden itibaren yeniden belirlenen 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan maktu ve nispi damga vergileri dikkate alınacak 2005 yılı için maktu vergilere yeniden değerlendirilme uygulanmayacaktır.

Yapılan düzenleme ile bazı kağıtlar damga vergisinin konusu dışına çıkarılmış ve tabloya bazı yeni kağıtlar eklenmiştir

6.1.1. (1) Sayılı Tabloda Yapılan Değişikliklerin İrdelenmesi

a-) Akitlerle İlgili Kağıtlardan Belli Parayı İhtiva Etmeyenler Damga Vergisinin Konusu Dışına Çıkarılmıştır

Yapılan düzenleme ile (1) sayılı tablonun I/Afıkrasında sayılan kağıtlardan belli parayı ihtiva etmeyenler damga vergisinin konusu dışına çıkarılmıştır

Bu doğrultuda belli parayı ihtiva etmeyen mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler, kira mukavelenameleri, kefalet, teminat ve rehin senetleri, fesihnameler damga vergisine tabi tutulmayacaktır.

Ancak, tahkimnameler ve sulhnameler, belli parayı ihtiva etmeleri durumunda Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-4 bendine göre nispi; belli parayı ihtiva etmemeleri durumunda ise aynı tablonun I/B fıkrasının ilgili pozisyonuna göre maktu damga vergisine tabi tutulacaklardır.

b-) Kontenjan Sözleşmeleri Belli Parayı İhtiva Edip Etmediğine Bakılmaksızın Maktu Vergiye Tabi Tutulacaktır

Kontenjan (Tahsis) Sözleşmesi, seyahat acentaları ile konaklama işletmeleri arasında düzenlenen, konaklama işletmesinin belli bir

dönemde belli sayıda ve tipte odayı belli bir fiyattan acentaya tahsis etme taahhüdünü içeren bir sözleşmedir.

Kontenjan sözleşmeleri, Turizm Bakanlığı'nca çıkartılan “Turizm İşletmelerinin Bakanlıkla Birbirleriyle ve Müşterileriyle İlişkileri Hakkında Yönetmelik”in 8 ve 41-43'üncü maddeleri uyarınca düzenlenmiş olup, anılan yönetmeliğin 8 ve 42'nci maddeleri gereğince, rezervasyon süresi, rezervasyonların bu süre içindeki dağılımı (odalara ilişkin ayrıntılar), rezervasyon süresi içindeki (tam, yarı, ölü) sezon fiyatları, kontenjan sözleşmelerinde yer alması gereken unsurlar arasındadır.

Buna göre, sözleşme bedellerinin, sözleşmede belirtilen; tahsis edilen oda sayısı, oda çeşidi, tahsis tarihleri, ve oda fiyatları (KDV hariç) dikkate alınarak hesaplanması mümkün olup, bu durum sözleşmenin belli parayı ihtiva ettiğini göstermektedir.

Bu durumda kontenjan sözleşmeleri, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı Tabloda, “Akitlerle İlgili Kağıtlar”dan taahhütname niteliğinde olup, belli parayı ihtiva etmesi sebebiyle Binde 7,5 oranında damga vergisine tabi tutulmaktaydı.

5281 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablo yeniden düzenlenmiş ve kontenjan sözleşmeleri belli parayı ihtiva edip etmediğine bakılmaksızın 100YTL'lik maktu vergiye tabi tutulması öngörülmüştür.

c-) Tütün Alım-Satımı İle İlgili Mukavelenameler ile Rehin Senetleri Damga Vergisi Konusu Dışına Çıkarılmıştır

(1) sayılı Tabloda yapılan değişiklik neticesinde, “ekici ile alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı mukavelenameleri” ve “ekici ile alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı ile ilgili rehin senetleri” tablo metninden çıkarılmıştır.

d-) Teklifnameler Damga Vergisi Konusu Dışına Çıkarılmıştır

(1) sayılı Tabloda yapılan değişiklik neticesinde, teklifnameler de tablodan çıkarılmıştır Dolayısıyla teklifname mahiyetinde değerlendirilen proforma faturalar ve bunların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleleri de damga vergisine tabi tutulmayacaktır.

e-) Maliye Bakanlığı'nın veya Sayıştay'ın Vizesine Tabi İhale Kararlarının Vize Edilmemesi Durumunda Bu Karara İlişkin Damga Vergisi Red ve İade Olunacaktır

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

“(Maliye Bakanlığının veya Sayıştayın vizesine tâbi ihale kararlarının vize edilmemesi durumunda ihale kararının hükmünden yararlanılmamış sayılır.)”

Eklenen bu cümle ile, Maliye Bakanlığı veya Sayıştayın vizesine tâbi ihale kararlarının vize edilmemesi durumunda, ihale kararının hükmünden yararlanılmamış kabul edileceği ve bu ihale kararlarının damga vergisine tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır.

5281 sayılı Kanunla, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun “II- Kararlar ve mazbatalar” başlıklı bölümünün (2) numaralı bendinde yer alan parantez içi hüküm,

“Maliye Bakanlığının veya Sayıştayın vizesine tabi ihale kararlarının vize edilmemesi durumunda bu karara ilişkin vergi red ve iade olunur.”

şeklinde değiştirilmiştir.

Bu değişiklik neticesinde, Maliye Bakanlığı'nın veya Sayıştayın vizesine tabi ihale kararlarının vize edilmemesi durumunda daha önce tahsil edilen vergi red ve iade olunacaktır.

Fakat bu hüküm, verginin ödeme zamanını değiştirmemektedir. İhale kararına ilişkin vergi zamanında ödenecek ancak, ihale kararlarının vize edilmemesi durumunda bu karara ilişkin vergi red ve iade olunacaktır.

f-) Akreditif ve Kredi Mektup ve Telgrafları ile Bankalar veya Ticarethaneler Arasındaki Münakale, Tediye, İrsal, Teslim ve Tahsil Emirleri ile Avans Makbuzları Damga Vergisi Konusu Dışına Çıkarılmıştır

(1) sayılı tablonun "III-Ticari İşlemlerde Kullanılan Kağıtlar" başlıklı bölümü yeniden düzenlenerek akreditif ve kredi mektup ve telgrafları ile bankalar veya ticarethaneler arasındaki münakale, tediye, irsal, teslim ve tahsil emirleri tablodan, dolayısıyla vergiye tabi kağıtlar arasından çıkarılmıştır.

Ayrıca "IV- Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünde yapılan düzenleme ile avans makbuzları tablodan çıkarılmış, bentler yeniden düzenlenmiştir.

g-) Resmi Daireler Tarafından Kişilere Yapılacak Ödemeler Sırasında Düzenlenen Kağıtlardan Sadece Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Olanların Damga Vergisine Tabi Tutulacaktır

(1) sayılı tablonun IV-1/a bendi ile resmi daireler tarafından kişilere yapılacak ödemeler sırasında düzenlenen kağıtlardan sadece mal ve hizmet alımlarına ilişkin olanların damga vergisine tabi tutulması, bunun dışındaki ödemeler sırasında düzenlenen kağıtların ise tabloda başka bir düzenleme olmadıkça vergilenmemesi amaçlanmıştır.

Örneğin, ücretlilerde vergi indiriminden doğan vergi iadesi, fazla veya yersiz tahsil edilen paraların iadesi, mahsup işlemleri sırasında düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmayacaktır. Ancak, mal ve hizmet alımına ilişkin olmasa dahi icra dairelerince resmi daireler namına şahıslara ödenen paralar tabloda ayrıca düzenlendiğinden bu ödemeler için düzenlenen makbuzlar (1) sayılı tablonun IV/d bendine göre vergilenecektir.

Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımına ilişkin ödemeler sırasında düzenlenen kağıtlar avans ödemeleri de dahil olmak üzere damga vergisine tabi tutulacaktır. Ancak kati ödeme sırasında damga vergisi hesaplanırken avans ödemeleri sırasında damga vergisi kesilip kesilmediği araştırılacak, üzerinden damga vergisi hesaplanan avans tutarı düşüldükten sonra kalan damga vergisine tabi istihkak veya ödeme tutarı üzerinden damga vergisi kesilecektir. Böylece, ödemeler üzerinden mükerrer vergi tahsili önlenecektir. 30 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere, mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemelerde damga vergisi matrahının tespitinde katma değer vergisi hariç tutarın dikkate alınacağı tabiidir.

Diğer taraftan, resmi dairelerce mal ve hizmet alımları nedeniyle yapılacak masraflara sarf edilmek üzere amir-i ita mutemetlerine verilen avanslara ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar resmi dairelerin dahili işlemlerine ait kağıtlar mahiyetinde olduğundan ve 488 sayılı Kanunun konusu dışında kaldığından damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.

h-) Damga Vergisi Beyannamesi, Damga Vergisi Konusu Dışına Çıkarılmıştır

(1) sayılı tablonun “IV/2- Beyannameler” alt başlıklı bölümünün

b/be bendinde yer alan parantez içi hüküm ile damga vergisi beyan-
namesi verginin konusu dışına çıkarılmıştır Aynı bölümün (e) bendi
“Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildireleri”
şeklinde değiştirmiştir.

6.2. (2) Sayılı Damga Vergisinden İstisna Edilen Kağıtlar Tab- losunda Yapılan Değişiklikler

a-) Çiftçiler Tarafından Zirai Faaliyetleri İle İlgili Olarak Res- mi Dairelere Verilen Taahhütnameler Belli Para İhtiva Edip Et- mediğine Bakılmaksızın İstisna Kapsamına Alınmıştır

(2) sayılı Tablonun I/C-“Kişilerden resmi dairelere verilen kağıtlar”
başlıklı bölümüne eklenen (18) numaralı fıkra ile “Çiftçiler tarafın-
dan zirai faaliyetleri ile ilgili olarak resmi dairelere verilen taahhüt-
nameler.” eklenmiştir.

Bu fıkra ile çiftçiler tarafından zirai faaliyetleri ile ilgili olarak res-
mi dairelere verilen taahhütnameler belli para ihtiva edip etmediği-
ne bakılmaksızın istisna kapsamına alınmıştır

b-) Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları Tarafından Yapılan “Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmeleri” İstisna Kapsamına Alınmıştır

“IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün (21)
numaralı fıkrasında yapılan değişiklikle, gayrimenkul yatırım ortak-
lıkları tarafından yapılan “gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri” de
istisna kapsamına alınmıştır

c-) İktisadi İşletmelere Dahil Olmayan Gayrimenkullerin Dernek ve Vakıflarca Yerleşim Yeri Olarak veya Gerçek Kişilerce Mesken Olarak Kiralanmasına İlişkin Kira Mukavelenameleri İstisna Kapsamına Alınmıştır

(2) sayılı Tablonun “IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümüne;

(31) numaralı fıkra ile “*Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanmış ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri.*” eklenmiştir.

Bu fıkra ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin dernek ve vakıflarca yerleşim yeri olarak veya gerçek kişilerce mesken olarak kiralanmasına ilişkin kira mukavelenameleri istisna kapsamına alınmıştır. Örneğin, bir tüccarın iktisadi işletmesine dahil olmayan gayrimenkulünü bir gerçek kişiye kiralaması durumunda, buna ilişkin kira sözleşmesi damga vergisinden istisna olacak, ancak iktisadi işletmesine dahil bir gayrimenkulünü bir gerçek kişiye kiralaması durumunda söz konusu kira sözleşmesi damga vergisine tabi olacaktır.

d-) İktisadi İşletmelere Dahil Olmayan Gayrimenkullerin Gelir Vergisinden Muaf Esnaf, Gelir Vergisinden Muaf Serbest Meslek Erbabı ve Basit Usulde Vergilendirilen Ticari Kazanç Sahipleri Tarafından İşyeri Olarak Kiralanması Durumunda Buna İlişkin Kira Sözleşmeleri İstisna Kapsamına Alınmıştır

(2) sayılı Tablonun “IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümüne;

(32) numaralı fıkra ile “Gelir vergisinden muaf esnaf, muaf serbest

meslek erbabı ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından işyeri olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri.” eklenmiştir.

Bu fıkra ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin gelir vergisinden muaf esnaf, gelir vergisinden muaf serbest meslek erbabı ve basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri tarafından işyeri olarak kiralanması durumunda buna ilişkin kira sözleşmeleri istisna kapsamına alınmıştır

e-) Ekici İle Alıcı Arasında Düzenlenen Tütün Alım Satımı Mukavelenameleri İle Bunlara İlişkin Rehin Senetleri İstisna Kapsamına Alınmıştır

(2) sayılı Tablonun “IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümüne;

(33) numaralı fıkra ile “Ekici ile alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı mukavelenameleri ile bunlara ilişkin rehin senetleri.” eklenmiştir.

Bu fıkra ile ekici ile alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı mukavelenameleri ile bunlara ilişkin rehin senetleri istisna kapsamına alınmıştır

f-) Gerçek Kişilerin Ticari, Zirai veya Mesleki Faaliyetlerine İlişkin Olmamak Şartıyla Kendi Aralarında Düzenledikleri Kağıtlardan (1) Sayılı Tablonun I-Akitlerle İlgili Kağıtlar Başlıklı Bölümünde Sayılanlar Damga Vergisinden İstisna Edilmiştir

(2) sayılı Tablonun “IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümüne;

(34) numaralı fıkra ile “Ticari, zirai veya mesleki faaliyetlere ilişkin olmamak şartıyla gerçek kişiler arasında düzenlenen akitlerle ilgili kağıtlar. (Söz konusu kağıtlar, resmi dairelere veya noterlere ibraz edildikleri takdirde bu tarih itibarıyla vergiye tabi tutulur ve ibraz edenlerce ödenir.)” eklenmiştir.

Bu fıkra ile gerçek kişilerin ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerine ilişkin olmamak şartıyla kendi aralarında düzenledikleri kağıtlardan (1) sayılı tablonun I-Akitlerle ilgili kağıtlar başlıklı bölümünde sayılanlar damga vergisinden istisna edilmiştir. Bu fıkranın uygulamasında ticari, zirai veya mesleki faaliyet Gelir Vergisi Kanununa göre belirlenecektir. Ancak, parantez içi hüküm gereği, söz konusu kağıtların resmi dairelere veya noterlere ibraz edilmesi halinde ibraz tarihi itibarıyla kağıdı ibraz edenler tarafından veginin ödenmesi gerekmektedir.

g-) 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci Maddesinin Birinci Fıkrasının (12) Numaralı Bendi Kapsamında ve Bu Bentte Belirtilen Şartlarla Yapılacak İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerin Satışı Nedeniyle Düzenlenen Kağıtlara İstisna Getirilmiştir

(2) sayılı Tablonun “IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümüne aşağıdaki (35) numaralı fıkra eklenmiştir

“5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar.”

Bu fıkra ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamında ve bu bentte belirtilen şartlarla yapılacak iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışı nedeniyle düzenlenen kağıtlara istisna getirilmiştir.

Bentte yer alan şartları sağlamayan ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacak olan iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışı nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisine tabi olacaktır.

h-) Damga Vergisi Üst Sınırı 800 Bin Yeni Türk Lirası Olarak Değiştirilmiştir

488 sayılı Kanununun 14 üncü maddesinde 5281 sayılı Kanununun 43 üncü maddesinin (2) numaralı bendi ile yapılan değişiklikle, maddenin birinci fıkrasında yer alan “800 milyar lirayı aşamaz” ibaresi “800 bin Yeni Türk Lirasını aşamaz” şeklinde değiştirilmiştir.

Buna göre, 01.01.2005 tarihinden itibaren 488 sayılı Kanununun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan her bir kağıttan alınacak damga vergisine ait üst sınır 800 bin Yeni Türk Lirası olarak dikkate alınacaktır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Teslimi KDV'den İstisna Edilmektedir

KDVK'nın 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendine göre, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin teslimi KDV'den istisnadır.

5281 sayılı Kanunla, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunarak fakirlere yardım amacıyla, gıda, temizlik ve giyecek maddelerinin dağıtım faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara gıda maddelerinin yanı sıra bağışlanan temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin de matrahtan indirilebilmesine olanak sağlanmıştır.

Bu doğrultuda, KDVK'nın 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendinde yer alan "gıda maddelerinin" ibaresi "gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin" olarak değiştirilmiştir.

Böylece fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin yanı sıra, 1.1.2005 tarihinden itibaren, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi de KDV'den istisna olacaktır.

2. Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Teslimlerine Yönelik KDV İstisnası Kalıcı Hale Getirilmektedir

5281 sayılı Kanunla gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın kurumlar vergisinden istisna tutulması uygulamasının kalıcı hale getirilmesine paralel olarak, gayrimenkul ve iştirak hisseleri teslimlerine yönelik KDV istisnası da kalıcı hale getirilmektedir.

Bu amaçla Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına aşağıdaki (r) bendi eklenmiştir

“r) Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen Katma Değer Vergisi, teslimin yapıldı -

ğı hesap dönemine ilişkin Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”

Bu düzenleme ile ilgili ayrıntılı açıklamalar gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasına ilişkin açıklamaların yer aldığı bölümde yer almaktadır.

3. 17 nci Maddenin (2) Numaralı Fıkrasının (d) Bendinde Yer Alan "Maliye Bakanlığınca Çıkarılacak Bir Yönetmelikle" İbaresini "Maliye Bakanlığınca", Olarak Değiştirilmektedir

5226 sayılı Kanunla, Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasına eklenen (d) bendi ile, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler KDV'den istisna edilmiştir.

Bentte İstisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların, Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği de hüküm altına alınmıştır.

5281 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile, bentte yer alan yönetmelik ibaresi metinden çıkartılmakta, Maliye Bakanlığı'na, istisnaya ilişkin usul ve esasları çıkaracağı tebliğ ile belirleme imkânı tanınmaktadır.

4. Geçici 21 inci Maddede Yer Alan İstisna Hükümü 31.12.2006 Tarihine Kadar Uzatılmaktadır

5228 sayılı Kanunla KDVK'na eklenen geçici 21'inci madde hük-

müne göre, Karayolları Genel Müdürlüğünce yapılacak taşınmaz mal teslimleri ile Orman Genel Müdürlüğü Döner Sermaye sabit kıymetlerinde kayıtlı tapulu taşınmaz malların teslimleri 31.12.2004 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Karayolları Genel Müdürlüğü ile Orman Genel Müdürlüğü'nün satışlarının kolaylaştırılması amacıyla 31.12.2004 tarihine kadar tanıyan bu istisna düzenlemesi, 5281 sayılı Kanunla 31.12.2006 tarihine kadar uzatılmaktadır:

5. Geçici 22'nci Maddede Yer Alan İstisnadan Kimin Yararlanacağı Konusundaki Belirsizlik Ortadan Kaldırılmaktadır

5281 sayılı Kanunla, 3065 sayılı KDVK'nın geçici 22 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Geçici Madde 22. - 2005 yılında İzmir kentinde yapılacak Dünya Üniversitelerarası Spor Oyunları ile ilgili olarak İzmir Üniversitesinde Oyunları Hazırlık ve Düzenleme Kuruluna, bu organizasyon kapsamında yapılacak teslim ve hizmet ifaları ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mevcut olan organizasyon komitesi tarafından teslim alınan malların İzmir Üniversitesinde Oyunları Hazırlık ve Düzenleme Kuruluna teslimi Katma Değer Vergisinden müstesnadır.”

Yapılan değişiklik ile mevcut madde metninde istisnadan kimin yararlanacağı konusundaki belirsizlik ortadan kaldırılmakta ve 10.11.2004 tarih ve 5255 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinde eski organizasyon komitesi tarafından alınmış olan malların yeni oluşturulan İzmir Üniversitesinde Oyunları Hazırlık ve Düzenleme Kuruluna devrine yönelik istisna hükmü Katma Değer Vergisi Kanununa taşınmaktadır. Değişiklik ile mevcut düzenlemelerin uygulamada yaratacağı sorunların ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır

6. Milli Eğitim Bakanlığına Bedelsiz Yapılacak Bilgisayar ve Donanım Teslimleri ile Bunlara İlişkin Yazılım Teslimi ve Hizmet İfası 31.12.2010 Tarihine Kadar KDV'den İstisna Edilmektedir

5281 sayılı Kanunla, 3065 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 23. - Millî Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin başışı yapacak olanlara teslim ve ifası 31.12.2010 tarihine kadar Katma Değer Vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenen vergiler, vergiye tâbi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirimle giderilemeyen vergiler iade edilmez. Maliye Bakanlığı, istisnaya ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Yapılan düzenleme ile, öğrencilerin bilgisayar eğitimi alarak yetişmelerine katkıda bulunulmasını sağlamak amacıyla Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz yapılacak bilgisayar ve donanımlarının teslimi ile bu teslimlere ilişkin yazılım teslim ve hizmet başışında bulunacaklara yapılacak teslim ve ifalara da istisna getirilmektedir.

Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz yapılacak bilgisayar ve donanım teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmet ifasında bulunacak olanlar, anılan bakanlığa başışta bulunmak üzere bentte sayılanları satın alacaklara teslim ve ifada bulunacak işletmeler yüklenedikleri katma değer vergisini indirim konusu yapabilecekler, indirim konusu yapılamayan kısmın iadesi ise söz konusu olmayacaktır Diğer taraftan Maliye Bakanlığına da istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda yetki verilmektedir.

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. Bakanlar Kurulu'na Tanınan Vergileme Ölçülerini Değiştirme Yetkisi 11'inci Maddeye Taşınmıştır

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre (I) sayılı listedeki mallar için belirlenen maktu vergi tutarları ile (III) sayılı listedeki mallar için topluca veya ayrı ayrı maktu vergi tutarları tespit edilmesi halinde vergileme ölçüleri; alkol derecesi, kilogram, litre, metre, metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanır.

5281 sayılı Kanunla, 4760 sayılı Kanunun Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi ile ilgili 12 nci maddesinin (3) numaralı fıkrası yürürlükten kaldırılmış, bu fıkrada yer alan vergileme ölçülerini değiştirme konusunda Bakanlar Kuruluna verilen yetki, 11 inci maddenin (1) numaralı fıkrasına alınmıştır.

Bu doğrultuda 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının sonuna "*Bakanlar Kurulu vergileme ölçülerini değiştirmeye yetkilidir.*" cümlesi eklenmiştir.

2. Bakanlar Kurulu'na (III) Sayılı Listedeki Mallar İçin ÖTV Oranını Her Bir Mal İtibariyle Sıfıra Kadar İndirme Yetkisi Verilmiştir

5281 sayılı Kanunla, 4760 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendinde yer alan "her bir mal itibariyle yarısına kadar indirmeye" ibaresi "her bir mal itibariyle sıfıra kadar indirmeye" şeklinde değiştirilmiş ve böylece (III) sayılı listedeki mallar

için belirlenen oranları her bir mal itibariyle sıfıra kadar indirme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir.

3. Bakanlar Kurulu'na (IV) Sayılı Listedeki Mallar İçin ÖTV Oranını Her Bir Mal İtibariyle %25'e Kadar Artırma Yetkisi Verilmiştir

5281 sayılı Kanunla, 4760 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (d) bendinin sonuna “% 25'e kadar artırmaya, ibaresi eklenmiş ve böylece Bakanlar Kurulu'na (IV) sayılı listedeki mallar için ÖTV oranını her bir mal itibariyle %25'e kadar artırma yetkisi verilmiştir:

4. 15 inci Maddenin (2) numaralı fıkrasının (b) Bendindeki “87.03” İbaresinden Önce Gelmek Üzere “87.02 (Otobüs ve midibüs hariç),” İbaresini Eklenmiştir

5281 sayılı Kanunla, 4760 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendindeki “87.03” ibaresinden önce gelmek üzere “87.02 (Otobüs ve midibüs hariç),” ibaresi eklenmiştir.

Böylece, Özel Tüketim Vergisi Kanunu eki (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi araçların ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde 87.02 tarife pozisyonundaki minibüse dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde minibüs için geçerli olan oran üzerinden ÖTV alınması öngörülmüştür.

5. (I) ve (III) Sayılı Listelerde Türk Lirası Olarak Yer Alan Maktu Vergi Tutarları Yeni Türk Lirası (YTL) İtibariyle Yeniden Belirlenmiştir

30.1.2004 tarihli ve 5083 sayılı Kanuna göre, Türkiye Cumhuriyeti Devletinin para birimi 1.1.2005 tarihinden itibaren Yeni Türk Lirası (YTL) olacağından, Özel Tüketim Vergisi Kanunu eki (I) ve (III) sayılı listelerde Türk Lirası olarak yer alan maktu vergi tutarları Yeni Türk Lirası (YTL) itibariyle yeniden belirlenmiştir. (I) ve (III) sayılı listelerin yeni hali **EK:1** de yer almaktadır.

VERGİ USUL KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. Damga Vergisine İlişkin Özel Usulsüzlük Cezası Yeniden Düzenlenmiştir

Damga vergisinin tahsilatında damga pulu yapıştırılması usulü uygulanmadan kaldırılmış olduğundan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, Damga Vergisine ilişkin özel usulsüzlük cezasının yer aldığı 355'inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Madde 355. - Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispî vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için 1 Yeni Türk Lirasından az olamaz.”

Değişikliğin yürürlük tarihi 1.1.2005 tir.

2. 356. Madde Yürürlükten Kaldırılmıştır

Damga vergisinin tahsilatında damga pulu yapıştırılması usulü uy

gulamadan kaldırılmış bulunduğundan, VUK'un 356'ncı maddesinde düzenlenen pulların iptal edilmemesi ile ilgili ceza hükmü ile pulsuz veya pulu noksan kağıtların tasdik edilmesi veya örneklerinin verilmesi ise ilgili olarak noterler adına kesilmesi öngörülen ceza hükmü yürürlükten kaldırılmaktadır

Değişikliğin yürürlük tarihi 1.1.2005 tir.

6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'DA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. 99'uncu Maddede İbare Değişikliği Yapılmıştır

6183 sayılı Kanunun 99'uncu maddesinde haciz yoluyla satışı yapılan bir gayrimenkule ilişkin ihalenin feshine yönelik açılan davada duruşma talep edebilme şartlarından biri olarak satışa konu gayrimenkulün belli bir değeri aşması şartı da aranılmaktadır Bu değer Kanunun kabul edildiği 1953 yılından itibaren iki bin lira olarak günümüze kadar uygulana gelmiştir.

Ancak, günümüz ekonomik şartları ve Yeni Türk Lirasına geçiş süreci nedenleriyle ihalenin feshine yönelik açılan davada duruşma yapılabilmesi için aranılan şartlardan biri olarak gayrimenkulün değerinin arttırılması gereği doğmuştur Bu amaçla açılan davalarda duruşma yapılabilmesi için ihale edilen malın değeri 50 bin Yeni Türk Lirası olarak belirlenmiştir.

2. 104'üncü Maddede İbare Değişikliği Yapılmıştır

5281 sayılı Kanunla, 6183 sayılı Kanunun, 114 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "100 liraya kadar hafif para cezası" ibaresi "100 Yeni Türk Lirasına kadar adlî para cezası" olarak değiştirilmiştir.

Yapılan bu yeni düzenleme ile amme borçlusunun süresinde ödemediği amme alacağının takibi amacıyla düzenlenen ve amme borçlusuna tebliğ edilen ödeme emrinin gereği olarak amme borçlusunun bazı bilgileri bildirmemesi halinde adli mahkemelerde açılan dava sonucunda verilebilecek cezalardan biri olan hafif para cezası hem tutar hem de tür olarak güncellenmektedir.

Yapılan bu düzenleme sonucunda hem mahkemece verilebilecek para cezası adli para cezası ismini alarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanununa paralellik sağlanmakta hem de Yeni Türk Lirasına geçişte bu para cezasının tutarı uyumlu hale getirilmektedir. Bu itibarla, 100 liraya kadar olan hafif para cezası 100 Yeni Türk Lirası adli para cezası şeklinde değiştirilmektedir.

6802 SAYILI GİDER VERGİLERİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnasına Yönelik BSMV İstisnası Kalıcı Hale Getirilmektedir

5281 sayılı Kanunla yapılan düzenleme neticesinde, gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası, 1.1.2005 tarihinden itibaren, tam ve dar mükellef bütün kurumları kapsayacak şekilde kalıcı hale getirilmektedir.

Bu amaçla KVK'nun istisnaları düzenleyen 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (II) numaralı bendinden sonra gelmek üzere (12) numaralı bent eklenmiş ve 1.1.2005 tarihinden itibaren, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olduğu hükmüne bağlanmıştır.

5281 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bu istisna uygulamasına yönelik banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin istisna hükümleri, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun "İstisnalar" başlıklı 29 uncu maddesinde düzenlenerek Gider Vergileri Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ile uyumlu hale getirilmektedir.

Bu amaçla 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 29 uncu maddesinin (u) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (v) bendi eklenmiştir.

“v) 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler dolayısıyla lehe alınan paralar,”

2. Türksat Uydu Haberleşme ve İşletme Anonim Şirketi'nin Verdiği Hizmetler Özel İletişim Vergisinden İstisna Edilmektedir

5281 sayılı Kanunla, 6802 sayılı Kanunun 39 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan "hizmeti sunan işletmecilerin;" ibaresi "*hizmeti sunan işletmecilerin (görev sözleşmesi ile ulusal egemenlik kapsamındaki uydu yörünge pozisyonlarının hakları, yönetimi ve işletme yetkisine sahip olanlar hariç);*", olarak değiştirilmiştir.

Böylece Türkiye'de görev sözleşmesi uyarınca ulusal egemenlik kapsamında uydu yörünge pozisyonlarının hakları, yönetimi ve işletilmesi yetkisine sahip olan ve yüzde yüz kamu sermayeli olarak 4.2.1924 tarihli ve 406 sayılı Kanuna 16.6.2004 tarih ve 5189 sayılı Kanunla eklenen Ek 33 üncü madde hükmü uyarınca kurulan Türksat Uydu Haberleşme ve İşletme Anonim Şirketi'nin bu kapsamda verdiği hizmetler özel iletişim vergisinden istisna edilmektedir.

Bu değişiklik, 5281 sayılı Kanunun yayımı tarihi olan 31.12.2004 tarihinde yürürlüğe girecektir.

3. "27.6.1984 Tarihli ve 3030 Sayılı Kanuna" Yapılan Atıflar "10.7.2004 Tarihli ve 5216 Sayılı Kanuna" Yapılır Hale Getirilmektedir

10.7.2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 27.6.1984 tarihli ve 3030 sayılı Büyük Şehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun yürürlükten kaldırılmıştır Bu durum 3030 sayılı Kanuna diğer Kanunlar ve ilgili mevzuatta yapılan atıflar yönünden belirsizliğe neden olmuştur.

Bu belirsizliğin kaldırılması açısından 10.7.2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun 31 inci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

"Kanunlarda ve diğer mevzuatta, 27.6.1984 tarihli ve 3030 sayılı Büyük Şehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun ile değişikliklerine yapılan atıflar bu Kanuna yapılmış sayılır."

Böylece kanunlarda ve diğer mevzuatta, 27.6.1984 tarihli ve 3030 sayılı Büyük Şehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanuna yapılan atıfların 5216 sayılı Kanuna yapılmış kabul edilmesi yönünde bir düzenleme yapılmaktadır.

Bu doğrultuda, 5281 sayılı Kanunla, 6802 sayılı Kanunun 39 uncu maddesinin altıncı fıkrasında yer alan "27.6.1984 tarihli ve 3030 sayılı Kanuna" ibaresi "10.7.2004 tarihli ve 5216 sayılı Kanuna",

40 ıncı maddesinde yer alan "27.6.1984 tarihli ve 3030 sayılı Kanuna" ibaresi "10.7.2004 tarihli ve 5216 sayılı Kanuna" olarak değiştirilmiştir.

3100 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZLARI KULLANMALARI MECBURİYETİ HAKKINDA KANUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi Mükelleflerinin, Yeni Ödeme Kaydedici Cihaz Almaları Halinde Bunların Bedellerini Vergiye Tabi Kazançlarının Tespitinde İndirim Konusu Yapmalarına İmkân Sağlanmaktadır

Ödeme kaydedici cihaz alma ve kullanma mecburiyeti, 3100 sayılı Kanunla, perakende ticaretle uğraşan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tacirlere kanunla getirilen bir yükümlülüktür.

3100 sayılı Kanununun 7 nci maddesinin, aşağıda yer alan, 5228 sayılı Kanunla değişik, (1) numaralı fıkrası hükmüne göre, mükellefler kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100'e kadar amortisman oranı seçebilirler.

"1. Mükellefler kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100'e kadar amortisman oranı seçebilirler."

Bu hüküm sayesinde, perakende ticaretle uğraşan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tacirler, kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazların bedelinin tamamını, cihazın iktisap edildiği yıla ait Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi kazançlarından indirebileceklerdir.

5281 sayılı Kanunla, **2004 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere,**

3100 sayılı Kanununun 7 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan "%100'e kadar amortisman oranı seçebilirler." ibaresi "*%100'e kadar amortisman oranı seçebilirler, amortisman ayırma imkânı bulunmayanlar ise alış bedellerinin tamamını vergiye tâbi kazançlarının tespitinde indirim konusu yaparlar.*",

olarak değiştirilmiştir.

Bu değişiklik neticesinde, **2004 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere**, basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin, yeni ödeme kaydedici cihaz almaları halinde bunların bedellerini vergiye tabi kazançlarının tespitinde indirim konusu yapmalarına imkân sağlanmaktadır.

HARÇLAR KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1.1.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 5281 sayılı Kanunla, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda yapılan değişiklikler şu şekildedir.

1. Organize Sanayi, Endüstri veya Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yer Alan Gayrimenkullerin İfraz Veya Taksim veya Birleştirme İşlemleri Tapu Harcından İstisna Edilmiştir

5281 sayılı Kanunla, 492 sayılı Harçlar Kanununun harçtan müstesna tutulan işlemleri düzenleyen 59 uncu maddesine (m) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (n) bendi eklenmiştir.

"n) Organize sanayi, endüstri veya teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan gayrimenkullerin ifraz veya taksim veya birleştirme işlemleri."

Yapılan düzenleme ile organize sanayi, endüstri veya teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan gayrimenkullerin yatırıma uygun ha-

le getirilmesi amacına uygun olarak ifraz veya taksim veya birleş-tirme işlemlerinde doğacak tapu harçlarından istisna edilmesi amaçlanmıştır.

2. Özel Yat Kayıt Belgeleri ile Transitlog Belgeleri Harç Kapsa-mına Alınmıştır

5281 sayılı Kanunla, 492 sayılı Kanuna bağlı (7) sayılı tarifenin “II-Liman işlemleri:” bölümünün (8) numaralı fıkrasından sonra gel-mek üzere aşağıdaki (9) ve (10) numaralı fıkralar eklenmiştir:

“9. *Özel yat kayıt belgesi:*

En az 22,90 Yeni Türk Lirası maktu harca ilave olunarak aşağıda -ki tarifeye göre harç alınır:

İlk 150 tonilato için beher rüsum tonilatosundan (0,27 YTL)

*Sonra gelen 350 tonilato için beher rüsum (0,15 YTL)
tonilatosundan*

*500 tonilatodan yukarı beher rüsum
tonilatosundan (Harç tutarı 697,00 (0,06 YTL)
Yeni Türk Lirasından çok olamaz.)*

10. Transitlog belgesi:

Aşağıdaki tarifeye göre harç alınır:

11-100 rüsum tonilatoluk gemilerden	(5,00 YTL)
101-250 rüsum tonilatoluk gemilerden	(10,00 YTL)
251-500 rüsum tonilatoluk gemilerden	(20,00 YTL)
501-3.000 rüsum tonilatoluk gemilerden	(40,00 YTL)
3.000 rüsum tonilatodan yukarı gemilerden	(50,00 YTL)

10 rüsum tonilatoya kadar olan gemiler harçtan muaftır.”

Kanuna bağlı (7) sayılı tarifede yapılan düzenleme ile özel yat kayıt belgeleri ile transitlog belgelerinin harç kapsamına alınması öngörülmektedir.

3. Sürücü Belgesi Snav Harçları Kaldırılmış, Sürücü Belgesi Harçları Yeniden Düzenlenmiştir

5281 sayılı Kanunla, 492 sayılı Kanuna bağlı (9) sayılı tarifenin “Trafik Harçları” bölümünde yer alan; “II-Sürücü belgesi harçları:” bölümü ile “IV-Sürücü belgesi vize harçları:” bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, “III-Snav harçları:” bölümü yürürlükten kaldırılmıştır

“II-Sürücü belgesi harçları:

Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmeliğine göre verilecek sürücü belgelerinden bir defaya mahsus olmak üzere;

- a) A sınıfı sürücü belgelerinden (A1 ve A2 dahil) (50,00 YTL)*
- b) B sınıfı sürücü belgesinden (150,00 YTL)*
- c) F ve H sınıfı sürücü belgelerinden (50,00 YTL)*
- d) Uluslararası sürücü belgelerinden (100,00 YTL)*
- e) Diğer sürücü belgelerinden (250,00 YTL)*

Stajyer sürücü belgeleri ilgili olduğu sınıfa ait harca tâbi tutulur.

IV-Sürücü belgesi vize harçları:

Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmelik hükümlerine göre yapılacak sürücü belgesi vize işlemlerinden “II-Sürücü belgesi harçları” bölümünde belirtilen harçların %'ü oranında harç alınır. Stajyer sürücü belgesinin aslı sürücü belgesine dönüştürülmesi veya mevcut stajyer sürücü belgesinin vize edilerek teslim edilmesi halinde bu fıkra uyarınca harç alınır.”

Yapılan düzenleme neticesinde, 492 sayılı Harçlar Kanunu kapsamında yazılı ve uygulamalı sınav için ayrı ayrı tahsil edilen "sürücü belgesi sınav harçları", sürücü belgesi almak isteyen vatandaşlarımıza kolaylık sağlamak ve bürokrasiyi azaltmak amacıyla yürürlükten kaldırılmıştır Ayrıca, sürücü belgeleri yeniden sınıflandırılmakta olup, sürücü belgeleri arasındaki adalet ve eşitlik sağlanmak üzere hem harç tarife kategorileri arttırılmış hem de tahsil edilen harç tutarları farklılaştırılmıştır

Bu bağlamda, Türkiye Otomobil ve Turing Kurumu tarafından verilen "Uluslararası sürücü belgelerinden (Beynelmilel şoför ehliyetnamelerinden)" alınan harç, söz konusu belgeler her yıl yenlendiğinden, "Diğer sürücü belgeleri" ayrımından çıkarılıp kategorik olarak ayrı düzenlenmiştir. K sınıfı sürücü aday belgelerinin ise, cari uygulamada olduğu üzere harca tabi tutulmaması uygulamasına devam edilecektir. Bu düzenlemeye paralel olarak, sürücü belgesi vize harçlarında da gerekli düzenlemeler yapılmış; böylece Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmeliği hükümlerine göre yapılacak sürücü belgesi vize işlemlerinden tarifenin "II-Sürücü belgesi harçları" bölümünde belirtilen harçların 1/4'ü oranında harç alınması şeklinde düzenleme yapılmıştır.

4. İbare Değişiklikleri

1.1.2005 tarihinden itibaren YTL kullanımına geçilmesine ve Damga Vergisinde pulla ödeme usulünün kaldırılmasına paralel olarak, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili maddelerinde ibare değişikliklerine gidilmiştir.

5281 sayılı Kanunla 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda yapılan ibare değişiklikleri şöyledir.

- a) 13 üncü maddesinin (a) fıkrasında yer alan "2 500 lirayı" ibaresi "50 Yeni Türk Lirasını", (c) fıkrasında yer alan "5 000 lirayı" ibaresi "100 Yeni Türk Lirasını",
- b) 25 inci maddesinde geçen "ilgili kâğıt ve belgelere harç pulu yapıştırılmak suretiyle" ibaresi "makbuz karşılığında",
- c) 55 inci maddesinde geçen "dava dilekçesine pul yapıştırılmak suretiyle peşin olarak" ibaresi "dava dilekçesi verilmesi sırasında makbuz karşılığında",

- d) 63 üncü maddesinde geçen "on milyon liraya" ibaresi "10 Yeni Türk Lirasına",
- e) 77 nci maddesinde geçen "işle ilgili kâğıt ve belgelerin konsolosluklarda kalacak nüshalarına, kalmıyan hallerde asıllarına pul yapıştırılmak suretiyle" ibaresi "makbuz karşılığında",
- f) 93 üncü maddesinde geçen "ikamet tezkeresi ve tasdik harçları, ilgili kâğıt ve belgelere harç pulu yapıştırılması" ibaresi "ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları makbuz karşılığında",
- g) 106 ncı maddesinde geçen "işle ilgili kâğıt ve belgelere harç pulu yapıştırılmak suretiyle veya makbuz karşılığında" ibaresi "makbuz karşılığında",
- h) 112 nci maddesinde geçen "ilgili belgelere harç pulu yapıştırılması suretiyle veya makbuz karşılığında" ibaresi "makbuz karşılığında",
- i) 122 nci maddesinde geçen "işle ilgili kâğıt ve belgelere pul yapıştırılması suretiyle veya makbuz karşılığında" ibaresi "makbuz karşılığında",
- j) 123 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "gündelikleri 200 lira veya aylık ücretleri 6 000 lirayı geçmeyen" ibaresi "gündelikleri veya aylık ücretleri 16 yaşını doldurmuş işçiler için belirlenen asgarî ücreti geçmeyen",
- k) 131 inci maddesinde geçen "pul yapıştırılması, makbuz karşılığı" ibaresi "makbuz karşılığı",
- l) 133 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan "(500) lirayı" ibaresi "500 Yeni Türk Lirasını",

m) Mükerrer 138 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "miktarlarında 100.000 lira kesirleri" ibaresi "tutarlarının 10Yeni Kuruşa kadarki kesirleri",

olarak değiştirilmiştir.

5. Yürürlükten Kaldırılan Hükümler

5281 sayılı Kanunla, 492 sayılı Kanunun harç pulu yapıştırılmak suretiyle tahsil edilen harçlarla ilgili 137 nci maddesi ile, her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılan maktu had ve tutarların %5'ini aşmayan kesirlerinin dikkate alınmayacağına dair mükerrer 138 inci maddesinin ikinci fıkrasının son cümlesi yürürlükten kaldırılmaktadır.

DEĞERLİ KAĞITLAR KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1.1.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 5281 sayılı Kanunla, 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu'nda yapılan değişiklikler şu şekildedir.

1. Kira Sözleşmesi Kağıtları, Bono Kağıtları (emr e muharrer senetler) ile Askerlik Cüzdanları Değerli Kağıt Kapsamından Çıkarılmıştır

5281 sayılı Kanun neticesinde, pulla ödeme usulünün Damga Vergisi Kanununda yer alan ödeme şekilleri kapsamında çıkarılması, damga pullarının kullanımdan kaldırılmasını gerektirmiştir

Buna paralel olarak 210 sayılı Kanuna bağlı Değerli Kağıtlar Tablosunun 2 nci bendinde yer alan ve değerli kağıt bedeli pulla ödenen "kira sözleşmesi kağıtları" ile 8 inci bendinde yer alan "bono kağıt

larının (emre muharrer senetler)" değerli kağıt kapsamından çıkartılmasını gerektirmiştir.

Ayrıca, 210 sayılı Kanuna bağlı Değerli Kağıtlar Tablosunun 5 inci bendinde yer alan "askerlik cüzdanları" kullanımdan kaldırılmış olması nedeniyle değerli kağıt kapsamından çıkartılmasını gerektirmiştir.

Bu doğrultuda 210 sayılı Kanuna bağlı değerli kâğıtlar tablosunun (2), (5) ve (8) numaralı bentleri tablodan çıkartılmıştır

Diğer taraftan, kira sözleşme kâğıtlarının değerli kağıtlar kapsamından çıkarılması sebebiyle, değerli kağıtlar kullanma mecburiyetine ilişkin 2 nci maddede yer alan hükmün yeniden düzenlenmesi mecburiyeti doğmuştur. Bu sebeple 210 sayılı Değerli Kâğıtlar Kanununun 2'nci maddesinden kira sözleşmelerine ilişkin kullanma mecburiyeti hükmü çıkartılmış ve madde aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Madde 2. - Değerli kâğıtların ilgili buldukları işlemlerde kullanılması mecburidir."

Ayrıca Damga vergisinin tahsilatında damga pulu yapıştırılması usulü uygulamadan kaldırılmış olduğundan, 210 sayılı Kanununun 5 inci maddesinde yer alan değerli kağıt bedelinin damga pulu yapıştırılmak suretiyle tahsiline yönelik hükmün yeniden düzenlenmesi ihtiyacı doğmuştur.

Bu doğrultuda 210 sayılı Kanununun 5 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Madde 5. - Bu Kanunda yazılı noter kâğıtları yerine adi kâğıt kullanılması halinde, bu evraka ait değerli kağıt bedeli noterlerce tahsil edilir.

Bu mecburiyete uymayan noterlerden birinci fıkraya göre tahsil edilecek bedelin üç katı tutarında ceza alınır.”

BELEDİYE GELİRLERİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1.1.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 5281 sayılı Kanunla, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda yapılan değişiklikler şu şekildedir.

1. İlan ve Reklam Vergisine İlişkin Maktu Vergi Tarifesi, Endekslenmek Suretiyle Güncelleştirilmektedir

5281 sayılı Kanunla, 26.5.1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 15 inci maddesinde yer alan ilân ve reklam vergisi tarifesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

	“Verginin Tutarı (YTL)	
	En az	En çok
1. Dükkân, ticarî ve sınaî müessese ve serbest meslek erbabınca çeşitli yerlere asılan ve takılan her çeşit levha, yazı ve resim gibi tüm sabit ilân ve reklamların beher metrekaresinden yıllık olarak:	20	100
2. Motorlu taşıt araçlarının içine veya dışına konulan ilân ve reklamların beher metrekaresinden yıllık olarak:	8	40

3. Cadde, sokak ve yaya kaldırımları üzerine gerilen, binaların cephe ve yanlarına asılan bez veya sair maddeler vasıtasıyla yapılan geçici mahiyetteki ilân ve reklamların metrekaresinden haftalık olarak:	2	10
4. Işıklı veya projeksiyonlu ilân ve reklamlardan her metrekaare için yıllık olarak:	30	150
5. İlân ve reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar veya benzerlerinin her biri için:	0,01	0,25
6. Mahiyeti ne olursa olsun yapıştırılacak çeşitli afişler ve benzerlerinin beherinin metrekaresinden:	0,20	0,50

2. Eğlence Vergisi Ödeme Zamanı Yeniden Belirlenmiştir

Belediye Gelirleri Kanununun 21 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, eğlence vergisinin hesaplanarak her ayın onbeşinci günü akşamına kadar yatırılması hükmü, uygulamada sorunlar yaratmak taydı.

5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, alan “her ayın onbeşinci günü akşamına kadar” ibaresi “biletler kullanılmadan önce” olarak değiştirilmiştir.

Böylece biletlerin kullanılmadan önce hesaplanarak verginin ödemesi suretiyle uygulamada kolaylık sağlanmaktadır

Ayrıca Belediye Gelirleri Kanununun 21 inci maddesinin birinci fıkrasının (III) numaralı bölümünde yer alan ve biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerine ilişkin günlük maktu vergi tutarları, endekslenmek suretiyle güncelleştirilmektedir.

Bu doğrultuda 2464 sayılı Kanunun 21 inci maddesinin birinci fıkrasının (III) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve ikinci fıkranın sonuna aşağıdaki cümle eklenmiştir:

III - Biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerinden (Günlük, YTL) 5 100”

Maliye Bakanlığı yukarıdaki şartlara bağlı kalmaksızın, biletle girilen yerlere ilişkin eğlence vergisinin hesaplanması ve ödenmesi - ne dair işlemlerin ödeme kaydedici cihaz kullanılarak yapılmasına ait usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir.

3. Çevre Temizlik Vergisi Tarifesi Yeniden Belirlenmiştir

2464 sayılı Kanunun Mükerrer 44 üncü maddesine göre Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir.

Verginin mükellefi, binaları kullananlardır. Mükellefiyet binanın kullanımı ile başlar.

Mükerrer 44 üncü maddenin dördüncü fıkrasına göre Konutlara ait çevre temizlik vergisi, su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına 100.000 TL. olarak hesaplanmaktadır.

Mükerrer 44 üncü maddenin beşinci fıkrasında ise vergi tarifesi yer almaktadır.

5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde, 2464 sayılı Kanunun mükerrer 44 üncü maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Konutlara ait çevre temizlik vergisi, su tüketim miktarı esas alın -

mak suretiyle metreküp başına büyükşehirlerde 15 YKr, diğer yer -
lerde 12 YKr olarak hesaplanır.

İşyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalara ait Çevre Temizlik
Vergisi, aşağıdaki tarifeye göre alınır ve büyükşehirlerde % 25 ar -
tırımlı uygulanır.”

Yıllık vergi tutarı (YTL)

Bina Grupları	1. Derece	2. Derece	3. Derece	4. Derece	5. Derece
1. Grup	1.400	1.120	840	700	560
2. Grup	850	670	500	420	340
3. Grup	560	450	340	280	225
4. Grup	280	225	170	140	115
5. Grup	170	140	100	85	70
6. Grup	85	70	50	40	30
7. Grup	30	25	18	15	12

4. Maktu İşgal Harcına İlişkin Tarife Güncelleştirilmektedir

5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde, 2464 sayılı Kanununun 56 ncı maddesinde yer alan işgal harcı tarifesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

	Harcın Tutarı (YTL)	
	<u>En az</u>	<u>En çok</u>
1. 52 nci maddenin (1) ve (2) numaralı bentlerinde yazılı işgallerde beher metrekare için günde:	0,5	2,5
2. 52 nci maddenin (1) numaralı bendinde yazılı hayvan satıcılarının işgallerinde;		
a) Satışı yapılan küçükbaş hayvan başına:	0,5	2,5
b) Satışı yapılan büyükbaş hayvan başına:	1	5
3. 52 nci maddenin (3) numaralı bendinde yazılı işgallerde;		
a) Her taşıttan beher saat için:	0,25	1,25
b) Parkmetre çalıştırılan yerlerde beher saat için:	0,5	2,5

Tarifenin (1) numaralı bendindeki harçların hesabında metrekare kesirleri tam sayılır ve tam günü aşan işgallerde altı saatten az süreler atılır, fazlası tam gün sayılır

Böylece Belediye Gelirleri Kanununun 56 ncı maddesinde yer alan maktu işgal harcına ilişkin tarifedeki tutarlar endekslenmek suretiyle güncelleştirilmektedir.

5. Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcına İlişkin Tutarlar Yeniden Belirlenmektedir

5281 sayılı Kanunla, 2464 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesi aşağıda ki şekilde değiştirilmiştir .

“Madde 60 - Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı, işin mahiyetine göre yılda 20 YTL'den az; 800 YTL'den çok olmamak üzere belediye meclislerince tespit edilir.”

6. Belediye Gelirleri Kanununun 63 üncü Maddesine "işlenmiş sular dahil" İbaresini Eklenmiş, 65 inci Maddesinde Yer Alan Kaynak Suları Harcına İlişkin Tarife Yeniden Belirlenmiştir

5281 sayılı Kanunla, 2464 sayılı Kanununun 63 üncü maddesindeki “kaynak sularının” ibaresinden sonra gelmek üzere “(işlenmiş sular dahil)” ibaresi eklenmiş ve 65 inci maddesinde yer alan kaynak suları harcı tarifesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

	Harcın Tutarı (YTL)	
	<u>En az</u>	<u>En çok</u>
1 litreye kadar olan şişe ve benzeri kaplardan (kap başına)	0,01	0,03
1 litreden büyük şişe ve benzeri kaplardan (beher litre)	0,005	0,015

7. Tellallık Harcına İlişkin Maktu Had Güncelleştirilmektedir

5281 sayılı Kanunla, 2464 sayılı Kanunun 70 inci maddesinde yer alan “500.000 lirayı” ibaresi “100 Yeni Türk Lirasını” şeklinde değiştirilmiştir.

Böylece Belediye Gelirleri Kanununun 70 inci maddesinde yer alan tellallık harcına ilişkin maktu had endekslenmek suretiyle güncelleştirilmektedir.

8. Hayvan Kesimi, Muayene ve Denetleme Harcına İlişkin Tarifedeki Maktu Tutarlar Güncelleştirilmektedir

5281 sayılı Kanunla, 2464 sayılı Kanunun 74 üncü maddesinde yer alan hayvan kesimi, muayene ve denetleme harcı tarifesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

	Harcın Tutarı (YTL)	
	<u>En az</u>	<u>En çok</u>
Hayvanın cinsi:		
a) Küçükbaş	1	3
b) Büyükbaş	2,5	7,5

Böylece Belediye Gelirleri Kanununun 74 üncü maddesinde yer alan hayvan kesimi, muayene ve denetleme harcına ilişkin tarifedeki maktu tutarlar endekslenmek suretiyle güncelleştirilmektedir.

9. Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcına İlişkin Tarifedeki Maktu Tutarlar Güncelleştirilmektedir

5281 sayılı Kanunla, 2464 sayılı Kanununun 77 nci maddesinde yer alan ölçü ve tartı aletleri muayene harcı tarifesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

	Harcın Tutarı (YTL)	
	<u>En az</u>	<u>En çok</u>
a) Tartı ağırlıklarının her birinden	0,5	1,5
b) Uzunluk ölçülerinin her birinden	0,5	1,5
c) Akıcı ve kuru daneli maddelerin hacim ölçeklerinin her birinden	1	3
d) El terazilerinden	2	6
e) Normal masa terazilerinden	3	9
f) Otomatik (ibreli) terazilerden	4	12
g) Elektronik terazilerden	5	15
h) Kantar ve basküllerden	10	30

Böylece Belediye Gelirleri Kanununun 77 nci maddesinde yer alan ölçü ve tartı aletleri muayene harcına ilişkin tarifedeki maktu tutarlar endekslenmek suretiyle güncelleştirilmektedir.

10. Bina İnşaat Harcına İlişkin Tarifedeki Maktu Tutarlar Güncelleştirilmektedir

5281 sayılı Kanunla, 2464 sayılı Kanunun ek 6 ncı maddesinde yer alan bina inşaat harcı tarifesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“1. Konut İnşaatı:	m ² başına (YTL)	
	<u>En az</u>	<u>En çok</u>
İnşaat Alanı		
a) 100 m ² ye kadar	0,50	1,5
b) 101-120 m ²	1	3
c) 121-150 m ²	1,5	4,5
d) 151-200 m ²	2	6
e) 200 m ² 'den yukarı	2,50	7,5

2. İşyeri İnşaatı:	m ² başına (YTL)	
	<u>En az</u>	<u>En çok</u>
İnşaat Alanı		
a) 25 m ² ye kadar	2	6
b) 26-50 m ²	3	9
c) 51-100 m ²	4	12
d) 100 m ² 'den yukarı	5	15

Böylece Belediye Gelirleri Kanununun Ek 6 ncı maddesinde yer alan bina inşaat harcına ilişkin tarifedeki maktu tutarlar endekslenmek suretiyle güncelleştirilmektedir.

11. Çeşitli Harçlara Ait Tarifedeki Maktu Tutarlar Güncelleştirilmektedir

5281 sayılı Kanunla, 2464 sayılı Kanunun 84 üncü maddesinde yer alan çeşitli harçlara ait tarifeler aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

	Harcın Tutarı (YTL)	
	<u>En az</u>	<u>En çok</u>
1. Kayıt ve suret harçları:		
a) Her sayfa başına	0,25	0,75
b) Harita plan ve krokilerin beher metrekaresinden	4	12
2. İmarla ilgili harçlar (Ticaret ve konut bölgeleri için ayrı ayrı):		
a) İlk parselasyon harcı (beher metrekaresine için)	0,05	0,15
b) İfraz ve tevhid harcı (beher metrekaresine için)	0,05	0,15
c) Plan ve proje tasdik harcı (beher inşaat metrekaresi için)	0,05	0,15

d) Zemin açma izni ve toprak hafriyatı harcı		
da) Toprak (beher metreküp için)	0,15	0,45
db) Kanal (beher metrekare için)	0,50	1,50
e) Yapı kullanma izni harcı (beher inşaat metrekaresi için)	0,05	0,15

3. İşyeri açma izni harcı:

(beher metrekare için işin mahiyetine göre)

Ancak bu miktar hiçbir suretle beşbin metrekareye isabet edecek tutarı aşamaz.	0,10	1
4. Muayene ruhsat ve rapor harcı	5	15
5. Sağlık belgesi harcı	1	3

Böylece Belediye Gelirleri Kanununun 84 üncü maddesindeki çeşitli harçlara ait tarifedeki maktu tutarlar endekslenmek suretiyle güncelleştirilmektedir.

4691 SAYILI TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. TÜBİTAK - Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi Yönetici Şirketi, Bu Bölgede Faaliyet Gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri ile Bölgede Çalışan Araştırmacı, Yazılımcı ve AR-GE Personeli de Vergisel Teşvik Kapsamına Alınmıştır

5281 sayılı Kanunla, 26.6.2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinin sonuna aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

“Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.”

Bu düzenleme ile, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici ikinci maddesinde yer alan vergisel teşviklerden TÜBİTAK - Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin de yararlanması amaçlanmıştır

4733 SAYILI KANUN'DA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

5281 sayılı Kanunla, 3.1.2002 tarihli ve 4733 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir:

“GEÇİCİ MADDE 3. - 2003 yılı ürünü ekici tütünlerinden, bu Kanunun 6 ncı maddesi uyarınca sözleşme yapılmaksızın veya yazılı

sözleşmede öngörülen miktarın üzerinde üretilip, açık artırma merkezlerinde alıcısı çıkmadığı için açık artırma yöntemiyle satılma imkânı da bulunamayan tütünler, Kurul tarafından belirlenip tebliğ edilmiş açık artırma başlangıç fiyatları esas alınarak yapılacak ekspertiz çerçevesinde Genel Müdürlükçe satın alınabilir.”

Böylece, tütün ekicilerinin mağduriyetinin giderilmesi amacıyla, 2003 ürünü sözleşmesiz veya yazılı sözleşmede öngörülen miktarın üzerinde üretilen ürünlerin TEKEL Genel Müdürlüğüne satın alınmasına yasal zemin hazırlanmıştır

EK : 1

I SAYILI LİSTE			
A CETVELİ			
G.T.İ.P NO	Mal İsmi	Vergi Tutarı (YTL)	Birimi
	(Hafif yağlar ve müstahzarları)		
2710.11.11.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar	2,0000	Kilogram
	(Yalnız nafta)		
2710.11.31.00.00	Uçak benzini	2,0000	Litre
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
2710.11.41.00.00	Oktanı (RON) 95'den az olanlar	1,2325	Litre
	(Kurşunsuz normal benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
2710.11.45.00.00	Oktanı (RON) 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar	1,2135	Litre
	(Kurşunsuz süper benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
2710.11.49.00.00	Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar	1,3340	Litre
	(Kurşunsuz süper benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçenler)		
2710.11.51.00.00	Oktanı (RON) 98'den az olanlar		
	(Kurşunlu normal benzin)	1,2325	Litre

	(Kurşunlu süper benzin)	1,2325	Litre
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçenler)		
2710.11.59.00.00	Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar	1,2325	Litre
	(Kurşunlu süper benzin)		
2710.11.70.00.00	Benzin tipi jet yakıtı	2,0000	Litre
2710.19.21.00.00	Jet yakıtı (Kerosen)	2,0000	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.11	Motorin	0,7795	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.12	Marine Diesel	0,7795	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.19	Diğerleri	0,7795	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.11	Motorin	0,7125	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.12	Marine Diesel	0,7125	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		

2710.19.45.00.19	Diğerleri	0,7125	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.11	Motorin	0,7125	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.12	Marine Diesel	0,7125	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.19	Diğerleri	0,7125	Litre
	(Fuel oiller)		
2710.19.61.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler	0,1950	Kilogram
	(Fuel oiller)		
2710.19.63.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi Geçmeyenler	0,3840	Kilogram
	(Fuel oiller)		
2710.19.65.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı %2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler	0,1420	Kilogram
	(Fuel oiller)		
2710.19.69.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler	0,1420	Kilogram
27.11	Petrol gazları ve diğer gazlı hidrokarbonlar	2,0000	Kilogram
	(2711.11.00.00.00; 2711.12; 2711.13; 2711.19.00.00.11; 2711.21.00.00.00; 2711.29.00.00.11 ve 2711.29.00.00.12 hariç)		

	(Sıvılaştırılmış)		
2711.11.00.00.00	Doğal gaz		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar	0,5463	Metreküp
	Diğerleri	0,0210	Metreküp
	(Sıvılaştırılmış)		
2711.12	Propan	0,4355	Kilogram
	(Sıvılaştırılmış)		
2711.13	Bütan	0,4355	Kilogram
2711.19.00.00.11	Sıvılaştırılmış Petr ol Gazı (L.P.G)		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)	0,6975	Kilogram
	Diğerleri	0,4355	Kilogram
	(Gaz halinde)		
2711.21.00.00.00	Doğal gaz		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar	0,5463	Metreküp
	Diğerleri	0,0210	Metreküp
	(Gaz halinde)		
2711.29.00.00.11	Propan	0,4355	Kilogram
	(Gaz halinde)		
2711.29.00.00.12	Bütan	0,4355	Kilogram
	(Petrol koku)		
2713.11.00.00.00	Kalsine edilmemiş	2,0000	Kilogram

	(Petrol koku)		
2713.12.00.00.00	Kalsine edilmiş	2,0000	Kilogram
	(Petrol bitümeni)		
2713.20.00.00.19	Diğerleri	2,0000	Kilogram
2713.90	Petrol yağlarının veya bitümenli minerallerden elde edilen yağların diğer kalıntıları (28.03 pozisyonundaki her nevi karbon imaline mahsus olanlar hariç)	2,0000	Kilogram

B CETVELİ			
G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Tutarı (YTL)	Birimi
2707.10	Benzol (Benzen)	1,3340	Kilogram
2707.20	Toluol (toluen)	1,3340	Kilogram
2707.50.90.00.11	Solvent nafta	1,3340	Kilogram
	(Çözücü nafta)		
2710.11.21.00.00	White spirit	1,3340	Kilogram
2710.11.90.00.11	Diğer solventler	1,3340	Kilogram
	(Çözücüler) (Petrol eteri)		
2710.11.90.00.19	Diğerleri	1,3340	Kilogram
	(Petrol eteri)		
2710.19.29.00.00	Diğerleri	1,3340	Kilogram
	(Petrol eteri)		
2901.10.90.00.11	Hekzan	1,3340	Kilogram

2901.10.90.00.12	Heptan	1,3340	Kilogram
2901.10.90.00.13	Pentan	1,3340	Kilogram
2902.20.00.00.00	Benzen (Benzol)	1,3340	Kilogram
2902.30.00.00.00	Toluen (Toluol)	1,3340	Kilogram
2909.19.00.00.13	Metil tersiyer bütül eter (MTBE)	1,3340	Kilogram
3811.90.00.10.12	Hafif mineral yağlar için müstahzar katkıları	1,3340	Kilogram
	Tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan organik karma çözücüler ve incelticiler; boya ve vernik çıkarmada kullanılan müstahzarlar		
3814.00.90.00.00	Diğerleri	0,0653	Kilogram
	(Esası bütül asetat olanlar hariç)		
3824.90.40.00.00	Vernikler ve benzeri ürünler için anorganik karma çözücüler ve incelticiler	0,0653	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.71.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.75.00.00	2710.19.71.00 Alt pozisyonunda belirtilen işlemlerden başka bir işlemle kimyasal değişime tabi tutulacak olanlar	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.11	Benzinli motor yağları	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.12	Deniz diesel motor yağları	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		

2710.19.81.00.13	Kompresör yağlama yağları	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.14	Türbin yağlama yağları	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.19	Diğer yağlar	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.83.00.00	Hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağlar	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.85.00.11	Beyaz yağlar	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.85.00.12	Sıvı parafin (Pirinç yağı)	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.87.00.00	Dişli yağları ve redüktör yağları	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.91.00.00	Metal işlemeye mahsus bileşikler, kalıp çıkarma yağları, aşınmayı önleyici yağlar	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.93.00.00	Elektrik izolasyonuna mahsus yağlar	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.11	Kızak yağları	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.12	Soğutma yağları	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		

2710.19.99.00.13	Otomatik şanzuman yağları	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.14	Diğer şanzuman yağları	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.15	Diferansiyel yağları	0,3500	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.19	Diğerleri	0,3500	Kilogram
	(Yalnız baz yağlar)		
2710.19.25.00.00	Diğerleri	0,6655	Litre

III SAYILI LİSTE			
A CETVELİ			
G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Maktu Vergi Tutarı (YTL/Lit.)
2202.10.00.00.13	Kolalı Gazozlar	25	-
2203.00	Biralar	63.3	0,7950
22.04	Taze üzüm şarabı (Kuvvetlendirilmiş şaraplar dahil); üzüm şırası (20.09 pozisyonunda yer alanlar hariç) (Köpüklü şaraplar ve diğer üzüm şıraları hariç)	63.3	1,5000
2204.10	Köpüklü şaraplar	275.6	6,0000
22.05	Vermut ve diğer taze üzüm şarapları (Bitkiler veya kokulu maddelerle lezzetlendirilmiş) (2205.10.10.00.00, 2205.10.90.00.12 hariç)	275.6	12,8000

2205.10.10.00.00	Alkol derecesi hacim itibariyle % 18 veya daha az olanlar	275.6	9,9000
2206.00	Fermente edilmiş diğer içkiler (Elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı gibi), tarifinin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan fermente edilmiş içkilerin karışımları ve fermente edilmiş içkilerle alkolsüz içkilerin karışımları	275.6	1,5000
2205.10.90.00.12	Alkol derecesi hacim itibariyle % 22'den fazla olanlar	275.6	25,0000
2207.20	Alkol derecesi ne olursa olsun tağıyir edilmiş etil alkol ve diğer alkollü içkiler (Alkol derecesi ne olursa olsun tağıyir edilmiş etil alkol hariç)	275.6	25,0000
22.08	Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağıyir edilmemiş etil alkol; alkollü içkiler, likörler ve diğer alkollü içecekler (2208.90.91; 2208.90.99 Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağıyir edilmemiş etil alkol hariç) (2208.20, 2208.50, 2208.60, 2208.70 ve 2208.90 hariç)	275.6	25,0000
2208.20	Üzüm şarabı veya üzüm cibresinin damıtılması yolu ile elde edilen alkollü içkiler	275.6	18,5600
2208.50	Cin ve ardıç rakısı (Geneva)	275.6	13,3000
2208.60	Votka (2208.60.91.00.00, 2208.60.99.00.00 hariç)	275.6	13,3000
2208.60.91.00.00	Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	275.6	25,0000
2208.60.99.00.00	Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	275.6	25,0000

2208.70	Likörler	275.6	13,9200
2208.90	Diğerleri (2208.90.48.00.11, 2208.90.71.00.11hariç)	275.6	25,0000
2208.90.48.00.11	Rakı	275.6	12,7714
2208.90.71.00.11	Rakı	275.6	12,7714

B CETVELİ				
G.T.İ.P NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Maktu Vergi Tutarı (YTL)	Ölçü Birimi
2402.10.00.00.00	Tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar	55.3	0,1100	1 Gram
2402.20	Tütün içeren sigaralar	55.3	0,1100	1 Adet
2402.90.00.00.00	Diğerleri (Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar, sigarillolar ve sigaralar)	55.3	0,1100	1 Gram
2403.10	İçilen tütün (Herhangi bir oranda tütün yerine geçen maddeleri içersin içermesin)	55.3	0,1100	1 Gram
2403.99.10.00.00	Enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün	55.3	0,1100	1 Gram