GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

2025 YILI

VERGİ HARCAMALARI RAPORU

Gelir Bütçesi
Daire Başkanlığı

Ankara
2025

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM **5**

VERGİ HARCAMASININ TANIMI VE SINIFLANDIRILMASI İLE VERGİ HARCAMALARININ TAHMİN EDİLMESİ VE RAPORLANMASI **5**

1.1 Vergi Harcamasının Tanımı **5**

1.2 Vergi Harcamalarının Tahmin Edilmesi ve Raporlanması **10**

İKİNCİ BÖLÜM **14**

TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARINA İLİŞKİN HÜKÜMLER **14**

2.1. Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları **14**

2.1.1. Vergiden muaf esnaf (Madde 9) 14

2.1.2. Diplomat muaflığı ve ücret istisnası (Madde 15, 16) 19

2.1.3. Serbest meslek kazançlarında ve PTT acentelerinde kazanç istisnası (Madde 18, Mükerrer Madde 18) 19

2.1.4. Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası (Madde 20) 22

2.1.5. Genç girişimcilerde kazanç istisnası (Mükerrer Madde 20) 23

2.1.6. Basit usulde tespit olunan kazançlarda gelir vergisi istisnası (Mükerrer Madde 20/A) 26

2.1.7. Sosyal içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası (Mükerrer Madde 20/B) 27

2.1.8. Tarımsal destekleme ödemelerinde kazanç istisnası (Mükerrer Madde 20/C) 30

2.1.9. Gayrimenkul ve haklarda istisna (Madde 21) 31

2.1.10. Menkul sermaye iratlarında istisna (Madde 22) 33

2.1.11. Ücretlerde istisnalar (Madde 23) 38

2.1.12. Gider karşılıklarında istisnalar (Madde 24) 44

2.1.13. Tazminat ve yardımlarda istisnalar (Madde 25) 46

2.1.14. Vatan hizmetleri yardımlarında, teçhizat ve tayın bedellerinde ve tahsil ve tatbikat ödemelerinde istisnalar (Madde 26, 27, 28) 49

2.1.15. Teşvik ikramiye ve mükafatları (Madde 29) 50

2.1.16. Sergi ve panayır istisnası (Madde 30) 51

2.1.17. Engellilik indirimi (Madde 31) 52

2.1.18. Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim (Madde 33) 54

2.1.19. Gerçek ücretler (Madde 63) 56

2.1.20. Serbest meslek kazançları (Madde 66/2-5) 57

2.1.21. Değer artışı kazançları (Mükerrer Madde 80) 58

2.1.22. Toplama yapılmayan haller (Madde 86) 60

2.1.23. Diğer indirimler (Madde 89) 65

2.1.24. Hasılat esaslı kazanç tespiti (Madde 113) 73

2.1.25. Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi (Mükerrer Madde 121) ... 75

2.1.26. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları (Geçici Madde 67). 78

2.1.27. Jokey, jokey yamakları ve bunların antrenörlerine ödenen ücretler (Geçici Madde 68) 88

2.1.28. Yatırım indirimi (Geçici Madde 69) 90

2.1.29. Sporculara yapılan ücret ödemeleri (Geçici Madde 72) 92

2.1.30. Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetleri (Geçici Madde 76) 94

2.1.31. Yatırım teşvik belgeli gelir vergisi stopajı desteği (Geçici Madde 80) . 95

2.1.32. Bireysel katılım yatırımcısı indirimi (Geçici Madde 82) 98

2.2. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları 101

2.2.1. Muafiyetler (Madde 4) 102

2.2.2. İstisnalar (Madde 5) 108

2.2.3. Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi (Madde 5/A) 128

2.2.4. Sınai mülkiyet haklarında istisna (Madde 5/B) 133

2.2.5. Diğer indirimler (Madde 10) 136

2.2.6. Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı (Madde 32) 149

2.2.7. İndirimli kurumlar vergisi (Madde 32/A) 153

2.2.8. Yurt içi asgari kurumlar vergisi (Madde 32/C) 159

2.2.9. Diğer bazı muafiyetler (Geçici Madde 2) 162

2.2.10. Elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de imal eden mükelleflerin desteklenmesi (Geçici Madde 12) 165

2.2.11. Yabancı paraların ve altın hesaplarının Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulaması (Geçici Madde 14) 166

2.2.12. 2026 UEFA Avrupa Ligi Finali, 2027 UEFA Konferans Ligi Finali ile 2032 UEFA Avrupa Futbol Şampiyonasının Türkiye'de düzenlenmesine ilişkin muafiyet (Geçici Madde 18) 170

2.3. Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları 171

2.3.1. Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna (Madde 13) 171

2.3.2. İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimi (Madde 14) 186

2.3.3. İthalat istisnası (Madde 16) 187

2.3.4. Sosyal ve askerî amaçlı istisnalarla diğer istisnalar (Madde 17) 190

2.3.5. Vergi indirimi (Madde 28, 29) 197

2.3.6. Hasılat esaslı vergilendirme (Madde 38) 200

2.3.7. Teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde verilen teslim ve hizmetler (Geçici Madde 20) 202

2.3.8. Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimi (Geçici Madde 28) 204

2.3.9. 3996 sayılı Kanuna göre yap-işlet-devret modeliyle veya 3359 sayılı Kanun ile 652 sayılı Kararnameye göre kiralama karşılığı yaptırılan projelerde KDV istisnası (Geçici Madde 29) 205

2.3.10. Büyük yatırımlara ilişkin iade (Geçici Madde 30) 207

2.3.11.Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi ile bu taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından devir ve teslimleri (Geçici Madde 33)..... 209

2.3.12. Transit petrol boru hattı projelerinin inşa ve modernizasyonuna ilişkin istisna (Geçici Madde 34) 210

2.3.13. İmalat sanayiine ve turizme yönelik KDV istisnası (Geçici Madde 37) 212

2.3.14. FATİH projesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetler (Geçici Madde 38)..... 214

2.3.15. Makine ve teçhizat teslimleri istisnası (Geçici Madde 39)..... 215

2.3.16. Doğal Gaz Piyasası Kanununun ek 1 inci maddesi kapsamındaki devirlerin Katma Değer Vergisi istisnası (Geçici Madde 41) 218

2.3.17. 2026 UEFA Avrupa Ligi Finali ve 2027 UEFA Konferans Ligi Finali Müsabakaları ile 2032 UEFA Avrupa Futbol Şampiyonası Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna (Geçici Madde 46)..... 219

2.4. Özel Tüketim Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları..... 220

2.4.1. Diğer istisnalar (Madde 7) 220

2.4.2. İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimi (Madde 7/A)..... 232

2.4.3. (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılması (Madde 8, BKK 2012/3792)..... 233

2.4.4. (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların aynı cetvelde yer alan malların ve baz yağların ihracata konu edilecek madeni yağ veya yağlama müstahzarı imalinde kullanılması (BKK 2012/3792) 237

2.4.5. Kabotaj hattında yakıtlarda indirim (BKK 2003/5868)..... 239

2.4.6. Hava yakıtlarına ilişkin uygulama (BKK 2002/4482)..... 242

2.4.7. Biyoetanol ile harmanlanmış benzin teslimleri (BKK 2005/8704) 242

2.4.8. Aerosol üretiminde kullanılan sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.) teslimleri (BKK 2014/6881) 245

2.4.9. İhraç edilecek elektrik üretiminde kullanılacak fuel-oil teslimi (BKK 2006/10798)..... 247

2.4.10. Etilen üretimi için L.P.G. teslimleri (BKK 2008/14061) 248

2.4.11. Oto biodizel ile harmanlanmış motorin teslimleri (BKK 2013/5595) . 249

2.4.12. İhraç edilen kara taşıtlarında kullanılmış ilk dolum yağları ve akaryakıtlarının teslimleri (Cumhurbaşkanı Kararı 2019/796) 251

2.4.13. Polipropilen üretim tesislerindeki propilen üretiminde kullanılacak propan teslimleri (Cumhurbaşkanı Kararı 2019/1542) 253

2.4.14. (A) cetvelindeki diğer mallara ilişkin sıfır ÖTV tutarlı teslimler (2011/1435 BKK) 253

2.4.15. Rafineri ve petrokimya tesislerinde üretilerek imalatta kullanılan ve imalatta kullanılmak üzere bu tesislere teslim edilen mallarda ÖTV istisnası (Cumhurbaşkanı Kararı 2021/3559) 254

2.4.16. Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) projesi kapsamına giren malların Milli Eğitim Bakanlığına tesliminde ÖTV istisnası255

2.5. Diğer Kanunlarda Yer Alan ve Uygulaması Yaygın Olan Vergi Harcamaları 256

2.5.1. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (Ek Madde 4, Geçici Madde 3).. 256

2.5.2. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu 262

2.5.3. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna (4490 Sayılı Kanun Madde 12) 269

2.5.4. 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun..... 272

2.5.5. İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler (6111 sayılı Kanun Geçici Madde 16)..... 282

2.5.6. Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun (6550 sayılı Kanun Geçici Madde 1) 283

2.5.7. 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 286

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 290

DEĞERLENDİRME..... 290

3.1. Vergi Harcaması Çalışması Sonucunda Yapılan Tespitler 292

KAYNAKÇA 295

EKLER..... 301

KISALTMALAR

AB : Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

Ar-Ge : Araştırma Geliştirme

BES : Bireysel Emeklilik Sistemi

BKK : Bakanlar Kurulu Kararı

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

GSYH : Gayri Safi Yurt İçi Hasıla

GTİP : Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

IMF : International Monetary Fund

İETT : İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeleri

KDV : Katma Değer Vergisi

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

LPG : Likit Petrol Gazı

OECD : Organisation for Economic Co-operation and Development

OVP : Orta Vadeli Program

OYAK : Ordu Yardımlaşma Kurumu

ÖTV : Özel Tüketim Vergisi

PTT : Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş.

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu

TİM : Türkiye İhracatçılar Meclisi

TL : Türk Lirası

TOKİ : Toplu Konut İdaresi

TÜBİTAK: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu

TÜİK : Türkiye İstatistik Kurumu

VUK : Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2026-2028 Dönemi Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa Eklenen Vergi Harcaması Tahminleri (Milyon TL)..... 291

Tablo 2: 2024-2028 Dönemi Vergi Harcaması Tahminleri (Milyon TL) 293

Tablo 3: 2024-2028 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin GSYH'ye Oranı (%) 293

Tablo 4: 2024-2028 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin Vergi Gelirlerine Oranı (%) 294

Tablo 5: 2025 Yılı Vergi Harcamalarının Aynı Vergi Türünden Tahsilata Oranı (%) 294

EKLER LİSTESİ

EK 1. 2024-2028 Vergi Harcamaları Listesi ve Tutarları

EK 2. Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

EK 3. İlk 5 Vergi Harcama Maddeleri Listesi

EK 4. İlk 5 Vergi Harcama Maddelerinin Sektörel Dağılım Listesi

GİRİŞ

Verginin temel işlevi kamu harcamaları için ihtiyaç duyulan kaynağın sağlanması olmakla birlikte birçok ülkede vergiler belirli ekonomik, sosyal ve çevresel amaçların gerçekleştirilmesinde bir maliye politikası aracı olarak da etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Devletlerin ekonomik, sosyal ve çevresel amaçlarla belirli sektör, meslek veya mükellef gruplarına ya da faaliyetlere yönelik olarak sağladığı vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri, düşük vergi oranı uygulamaları, verginin mahsubu veya ertelenmesi gibi düzenlemeler nedeniyle vazgeçtiği vergi gelirlerine vergi harcaması denilmektedir. Bu bağlamda vergi harcaması belirli ekonomik, sosyal ve çevresel amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü standart vergi yapısı ile uyumlu olmayan ve genele ilişkin düzenlemelerden ayrıcalıklı olarak, kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybıdır.

Nakdi harcamaların dışında vazgeçilen vergi ile devletlerin ne kadarlık bir kaynağı kullandığının tespiti 1960'lı yıllardan itibaren ekonomi literatüründe yer etmeye başlamış ve birçok gelişmiş ülke uygulamakta olduğu vergi harcamalarını hesaplamaya başlamıştır.[1]

Bu çerçevede, ülkemizde ilk vergi harcamaları raporu 2001 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde hazırlanmış olup vergi harcamalarının hesaplanabilmesine yönelik yasal dayanak ise 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile

[1] *Vergi harcaması maliye literatüründe 1950'li yıllarda ortaya çıkan bir kavram olup, ilk vergi harcaması raporu Almanya tarafından 1959 yılında hazırlanmıştır. Almanya'dan sonra ABD 1968, İspanya 1979, İngiltere 1979, Fransa 1980, Kanada 1997 ve Hollanda 1997 yıllarında vergi harcama raporları yayımlamaya başlamışlardır. Günümüzde OECD ülkelerinin tamamına yakınında vergi harcamaları raporu yayımlanmaktadır. Avustralya, Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Portekiz, İspanya, Türkiye ve ABD gibi OECD ülkelerinde vergi harcamaları raporu ve/veya tahmin tutarları ile listesinin hazırlanması yasal bir zorunluluktur. Bu ülkelerin çoğunda vergi harcaması raporları ile bütçe süreci sıkı bir şekilde ilişkilendirilmiştir*.

oluşturulmuştur. Bu düzenleme sonrasında akademik camianın da katkısıyla ülkemizde vergi harcamalarının daha sıhhatli hesaplanabilmesine yönelik çalışmalar hız kazanmıştır.

5018 sayılı Kanun gereğince 2006 yılından itibaren gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, banka ve sigorta muameleleri, motorlu taşıtlar ve özel iletişim vergilerinde yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden vergi harcaması niteliğinde olanlara ilişkin hesaplanan toplam vazgeçilen vergi tutarı her yıl düzenli olarak bütçe kanunu ekinde kamuoyuna duyurulmaya başlanmıştır. Ayrıca vergi harcaması olarak nitelendirilen ve merkezi yönetim bütçe gelirlerine etkisi olan tüm düzenlemeler de bütçe kanununun (B) cetvelinden sonra yer almaktadır.

Bu kapsamda, yeni sistematiğe uygun olarak hazırlanan ilk Vergi Harcamaları Raporu 2007 yılında yayımlanmış, 2008-2015 yıllarında ise vergi harcama tutarlarına sadece bütçe kanunları ekinde yer verilmiştir. 2016 yılından itibaren ise Vergi Harcamaları Raporu OECD ve diğer iyi ülke uygulamaları kapsamında düzenli olarak her yıl yayımlanmaya başlanmıştır.

2025 yılı Vergi Harcamaları Raporunda 2024-2028 yıllarına ilişkin vergi harcamaları tahmin tutarları başta Gelir İdaresi Başkanlığı olmak üzere, ilgili bakanlık, kurum, kuruluş ve sivil toplum örgütlerinden elde edilen veriler ve güncellenen metotlar ile yeniden hesaplanmıştır.

Buna göre, 2025 yılında gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, banka ve sigorta muameleleri, motorlu taşıtlar ve özel iletişim vergilerinde toplam 3.170,3 milyar TL tutarında vergi harcaması tahmin edilmiştir. Bu harcamanın 2025 yılı GSYH'sine oranı %5,1'dir. Yapılan vergi harcamasının; 1.483,7 milyar TL'si gelir vergisi, 752,9 milyar TL'si kurumlar vergisi, 605 milyar TL'si katma değer vergisi, 76,9 milyar TL'si özel tüketim vergisi, 251,8 milyar TL'si ise diğer vergiler kaynaklıdır.

Hesaplanan tutarlara ilişkin ayrıntılı tablolar bu raporun ekinde yer almaktadır.

Raporda, sektör sınıflandırmasına göre en büyük vergi harcama tutarları da yer almaktadır. Bu çalışmaya göre 2025 yılında en büyük vergi harcaması tutarlarını; gelir vergisinde asgari ücret istisnası, kurumlar vergisinde fon ve ortaklıklara ilişkin kazanç istisnası, KDV'de yem ve gübre teslimlerine sağlanan istisna, ÖTV'de engellilere yönelik araç alımlarında sağlanan istisnalar oluşturmaktadır. Sektör verileri NACE kodlarına göre sınıflandırılmış olup mükelleflerin ana faaliyetlerini göstermektedir. Mükelleflerin bazılarının birden fazla sektörde faaliyet gösterebileceği de bu kapsamda göz önünde bulundurulmalıdır.

Raporun birinci bölümünde vergi harcamasının tanımı, tahmin edilmesi ve raporlanması hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümünde gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, banka ve sigorta muameleleri, motorlu taşıtlar ve özel iletişim vergileri kapsamında vergi harcaması olarak nitelendirilen uygulamalara ilişkin hüküm ve tahmin yöntemleri vergi türleri itibarıyla madde numaralarına göre sıralanmıştır. Son bölümünde ise vergi harcamaları tutarları ile bunların GSYH'ye ve vergi gelirlerine oranları ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

Raporun birinci ekinde sırasıyla şu bilgiler yer almaktadır:

- Vergi harcaması olarak değerlendirilen düzenlemelerin 2024 yılındaki gerçekleşme tutarları ve 2025-2028 yılları için makro büyüklüklere göre hesaplanan tahmin tutarları.
- Diğer vergi kanunlarında yer alan vergi harcamasına ilişkin hükümler.
- Vergi kanunları dışındaki kanunlarda yer alan vergi harcamasına ilişkin hükümler.

- Kullanılan verinin güvenirliliği ve kapsamına göre tespiti yapılan vergi harcaması tutarlarının "çok iyi", "iyi" ya da "yaklaşık" şeklinde sınıflandırılan tahmin kalitesi.

Raporun ikinci ekinde vergi harcaması niteliğinde olan her bir kanun kapsamındaki vergi harcamalarının fonksiyonel dağılımına yer verilmiştir.

Raporun üçüncü ekinde gelir, kurumlar, katma değer ve özel tüketim vergilerinde vergi harcaması olarak nitelendirilen en büyük beş kalem sunulmuştur. Raporun dördüncü ekinde ise bu kalemlerin sektörlere göre dağılımı verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMASININ TANIMI VE SINIFLANDIRILMASI İLE VERGİ HARCAMALARININ TAHMİN EDİLMESİ VE RAPORLANMASI

1.1 Vergi Harcamasının Tanımı

Kamu maliyesi literatüründe vergi harcamalarının tanımı konusunda tam bir uzlaşı bulunmamakla birlikte en genel tanımıyla vergi harcaması, "Standart Vergi Sistemi"nden (benchmark) sapmaların neden olduğu vergi kayıplarıdır.

Standart vergi uygulamaları kapsamına; verginin konusu, vergilendirme dönemi, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergi tevkifatı, vergi sisteminin işleyişine ilişkin indirim ve mahsuplar ile kazanç ve iradın elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesi, genel oran yapısı ve vergi dilimleri, muhasebe kuralları, enflasyon düzeltmesi, zorunlu ödemelerin indirilebilmesi ve idari uygulama kolaylığına ilişkin hükümler ile çifte vergilendirmeyi önleme gibi uluslararası mali zorunluluklarla ilgili hükümler girmektedir.

Bu kapsamda vergi sistemi içerisindeki tüm imtiyaz unsurları vergi harcaması olarak sınıflandırılmamaktadır. Uluslararası kuruluşlar ve bazı gelişmiş ülkelerin vergi harcaması tanımları şu şekildedir:

- Dünya Bankasına göre vergi harcaması; muafiyetler, istisnalar, indirimler, vergi kredileri, tercihli vergi oranları veya verginin ertelenmesi gibi vergi mevzuatında yer alan özel düzenlemeler nedeniyle ortaya çıkan kamu gelir kayıplarıdır. Doğrudan bütçe

harcaması yapılmaksızın kamu harcamasıyla eşdeğer etki doğurur.

- IMF'ye göre vergi harcamaları; referans (benchmark) vergi sisteminden sapmalardır. Mali destek veya avantaj sağlamak amacıyla bütçe üzerindeki etkisi doğrudan kamu harcamalarına benzemektedir.
- OECD' ye göre vergi harcamaları; doğrudan bir kamu harcaması yoluyla değil, bir referans (benchmark) vergi sistemine kıyasla vergi yükümlülüklerinin azaltılması suretiyle gerçekleştirilen kamu kaynak transferleridir.
- ABD Vergi Komitesi, ayrıntılı normal yapıdan sapmalar olarak tanımlamaktadır.
- Avustralya var olan sistemi referans (benchmark) olarak kabul etmekte ve bunun dışında kalanları vergi harcaması olarak nitelendirmektedir.
- Kanada referans (benchmark) vergi sistemini detaylı olarak tanımlayarak bundan sapmaları vergi harcaması olarak kabul etmektedir.

Standart vergi sisteminden sapmalar ise vergi indirimi, indirimli vergi oranı, vergi istisnası, mahsubu, muafiyeti ve vergi ertelemelerinden oluşmaktadır.

İndirim; matrahtan ve vergiden yapılan indirim olarak iki şekilde olmaktadır. Matrahtan indirim, ekonomik sosyal ya da çevresel amaçlarla, belirli şartlar altında mükelleflerin vergi matrahlarına ulaşılırken, vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belli tutarlarda eksiltmeler yapılmasıdır. Bu şekilde yapılan indirimler daha çok beyannameler

üzerinde yapılmaktadır. Vergiden indirim ise, belirli şartlar altında hesaplanan vergi üzerinden belirli oranda indirim yapılmasıdır.

İndirimli vergi oranı; kanunen veya kanunun verdiği yetki kapsamında belirli kişi, mükellef ya da faaliyet grubu yararına, vergi tarifesinde yer alan standart vergi oranının düşürülmesidir.

İstisna; standart vergi yapısında esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, gelirin, servetin, mal teslimi veya hizmet ifasının, kıymetin, evrakın veya işlemin kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasıdır.

Mahsup ve iade; ödenecek vergi tutarına ulaşmak için çeşitli şekillerde daha önce ödemesi yapılmış bir tutarın, hesaplanan vergi tutarından indirilmesi ve çeşitli şekillerde mahsup edilemeyen tutarın iade edilmesidir.

Muafiyet; standart vergi yapısında esas itibarıyla kendileri için vergi borcu doğması öngörülmüş olduğu halde, kanunen veya kanunun verdiği yetki kapsamında belirli gerçek veya tüzel kişilerin, mükellef veya meslek gruplarının kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergisel sorumluluk dışında tutulmasıdır.

Vergi ertelemesi; hesaplanan ve ödenecek aşamaya gelmiş olan bir verginin belirli bir zaman dönemi için ödenmemesi şeklindeki uygulamadır.

Öte yandan uygulamada bunların vergi harcaması olup olmadığına ilişkin uluslararası bir uzlaşı bulunmamaktadır. Örneğin düşük vergi oranına ilişkin bir uygulama, bir ülkede vergi harcaması sayılırken başka bir ülkede standart vergi sisteminin bir unsuruymuş gibi değerlendirilebilir. Dolayısıyla her ülkenin standart vergi sistemine ilişkin varsayım ve yorumları vergi harcamalarının kapsamını belirlemektedir.

Bu raporda vergi harcamalarını ekonomik, sosyal ve çevresel amaçları gerçekleştirmek üzere vergi alınmaması yoluyla devlet için gelir kaybına sebep olan, bazı mükellefler veya mükellef olması gerekenler için tanınan ayrıcalıklı uygulamalar nedeniyle vergisel yükümlülük ve sorumlulukları azaltan veya ortadan kaldıran, kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalar olarak tanımlamaktayız.

Dolayısıyla bir uygulamanın vergi harcaması olarak değerlendirilmesi için belirli ekonomik, sosyal ve çevresel amacın varlığı, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin olması ve bunun sonucunda belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan vergi ödememe veya daha az vergi ödeme imkânının sağlanması gerekmektedir. Bu, belirli mükellef veya mükellef gruplarına verginin iadesi şeklinde de olabilir.

Eğer bir uygulama sadece belirli bir mükellef veya mükellef grubuna ilişkin olmayıp genele ilişkin bir düzenleme içeriyorsa bu vergi harcaması olarak kabul edilmeyecektir. Örneğin bir vergi kanununda düzenlenen oran indirimi, herhangi bir koşul ve şart aranmaksızın her mükellefe uygulanabiliyorsa veya uygulanma imkânı varsa bu şekildeki bir düzenleme vergi harcaması olarak değerlendirilmeyecektir. Yine aynı şekilde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında ülkeler arasında belirli alanların vergi dışı bırakılması veya düşük oran uygulanması vergi harcaması olarak kabul edilmeyecektir. Benzer şekilde amortisman hesaplanması, karşılık ayrılması, zarar mahsubu, vergi mahsubu, gider indirimi gibi uygulamalar da vergi yapısının standart unsurları arasındadır.

Örnek vermek gerekirse 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinde yer alan esnaf muaflığı hükümleri belirli bir gelir düzeyinin altında yer alan esnaflara vergi muafiyeti getirmiştir. Bu muafiyet hükmü

gerçek anlamda vergilendirilmesi gereken bir gelir üzerinden vergi alınmamasını düzenlemektedir. Bu hüküm hem ekonomik hem de sosyal amaç içermekte olup belirli bir mükellef grubundan vergi alınmamasını hedeflemekte ve dolayısıyla bir vergi harcaması olmaktadır.

Diğer taraftan aynı Kanunun 25 inci maddesi ile ölüm, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar, sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler gibi gelir vergisinden müstesna edilen ödemeler, sosyal amaç içermiş olsa da standart vergi yapısıyla ilgili olduğundan vergi harcaması olarak değerlendirilmeyecektir. Çünkü bu ödemeler genel olarak daha önce yapılan ve vergilendirilen bir hizmetin karşılığı istisnai olarak yapılan ödemelerdir. Ayrıca sigortalılara yapılan ödemeler gibi uygulamalar belirli bir mükellef ve/veya mükellef grubu için ayrıcalıklı uygulama niteliği taşımamaktadır.

Burada özellikli olan iki uygulama söz konusudur. Bunlardan ilki vergi ertelemesi ikincisi ise vergi iadesi sistemidir. Her ikisi de vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir. Ancak vergi iade sistemi çoğu zaman vergi sisteminin işleyişiyle alakalı olarak ortaya çıkmakta, adil ve uygulanabilir bir vergi sistemi için öngörülmektedir. Örneğin dönem içerisinde ödenen geçici verginin, hesaplanan yıllık gelir vergisinden ve kurumlar vergisinden mahsubu sonunda kalan tutarın iade edilmesi bir vergi harcaması değildir. Yine 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununda düzenlenen ihracat istisnası, uluslararası vergi uygulamaları açısından zorunluluk teşkil ettiğinden vergi harcaması olarak değerlendirilmemektedir. Diğer taraftan gelir ve kurumlar vergisinde istisnalar nedeniyle yıllık beyannamede hesaplanan vergiden dönem içerisinde tevkif suretiyle ödenen verginin mahsubu sonucu iade çıkması vergi harcaması niteliğindedir. Buna göre

iade sistemi standart vergi yapısının unsuru olmakta, ancak bazı özellikli durumlarda vergi harcaması niteliği taşımaktadır.

Ayrıca tecil-terkin düzenlemeleri dışında vergi ertelemesi, özellikle vazgeçilen gelir yöntemine göre yapılacak bir hesaplamada tamamıyla vergi harcaması olarak değerlendirilmemelidir. Çünkü ertelenen vergi nihai olarak yine tahsil edilmektedir. Burada sadece ertelemenin yapıldığı süre kadar bir verginin tahsilatı gecikmekte ve bu süre için hesaplanacak faiz tahsil edilmediği takdirde vergi harcamasına dönüşmektedir. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında verginin tahakkukunun gecikmesinde gecikme faizi veya pişmanlık zammı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında vergi ödemelerinin taksitlendirilmesi ve ertelenmesinde tecil faizi, tahsili geciken alacaklar için gecikme zammı hesaplandığı ve tahsil edildiği için bu şekildeki vergi ertelemelerinde vergi harcaması oluşmayacaktır. Tecil-terkin düzenlemelerinin ise ilgili kanun ve madde uygulamaları kapsamında vergi harcaması niteliği ayrıca değerlendirilmelidir.

Raporda gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, banka ve sigorta muameleleri, motorlu taşıtlar ve özel iletişim vergilerinde yer alan uygulamalar incelenmiş olup yukarıda açıklanan tanım çerçevesinde vergi harcaması olarak nitelendirilenlere detaylı bir şekilde yer verilmiştir.

1.2 Vergi Harcamalarının Tahmin Edilmesi ve Raporlanması

Vergi harcamalarının tahmini ve raporlanması ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir. Vergi istisnası, muafiyeti ve indirim kalemleri bazı ülkelerde vergi harcaması olarak kabul edilirken, bazı ülkelerde ise "benchmark" olarak tanımlanmaktadır. Ülkelerin yayımlamış oldukları vergi harcama raporlarında veri teminindeki güçlüklerden dolayı bazı vergi harcaması kalemlerine yer verilmemektedir. Bazı ülkeler vergi harcaması

olarak sadece dolaysız vergileri, bazıları ise dolaylı ve dolaysız vergileri dikkate alarak hesaplama yapmaktadır. Genel olarak ana vergi düzenlemeleri dikkate alınmakta, veri temini güçlüğü ve hacim itibarıyla toplam içerisinde düşük kalmaları nedeniyle tali vergiler dikkate alınmamaktadır. Yine vergi harcamaları belirlenirken, ülkelerin büyük bir bölümü askeri ve savunma amaçlı vergi istisnalarını vergi harcamaları kapsamında değerlendirmemektedir.

Ülkelerin vergi harcama raporlarının incelenmesinde tutar olarak önemsiz olduğu değerlendirilen vergi harcama kalemlerine yer verilmemesinin sıkça rastlanılan bir durum olduğu görülmektedir. Bu kapsamda ülkelerin vergi harcaması raporlarında tam ve eksiksiz vergi harcamaları tahminlerinin olmadığı, vergi harcamalarının ağırlığını oluşturan kalemlerin tahminleri üzerinde yoğunlaştıkları ve vergi harcaması hesaplama modellerini bunların üzerine kurdukları anlaşılmaktadır.

Vergi harcamalarının tahmin edilmesinde faydalanılabilecek birçok yöntem mevcut olmakla birlikte esas olarak üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar sırasıyla **vazgeçilen gelir (revenue forgone)** yöntemi, **kazanılan gelir** (revenue gain) yöntemi ve **harcama denkliği** (outlay equivalence) yöntemidir.

Birçok ülke vergi harcamalarının mali etkisini hesaplarken, imtiyaz ortadan kaldırıldığında ve mükellefin ekonomik davranışı değişmediğinde tahsil edilebilecek vergiyi hesaplayan **vazgeçilen gelir** yöntemini kullanmaktadır. Buna **ilk gelir kaybı** (initial revenue loss) da denilmektedir.

Kazanılan gelir yönteminde vergi harcaması kaldırıldığında mükellef davranışı da hesaba katılarak elde edilecek gelir artışı hesaplanır. Bireylerin davranışları dikkate alınmadığında bu yöntemde ölçümleme

sonucunda elde edilecek değer vazgeçilen gelir yöntemiyle elde edilen değere yakın veya aynı olacaktır.

Harcama denkliği yaklaşımında ise mükelleflere vergi harcaması ile aynı faydayı sağlayacak bir harcama programının maliyeti tahmin edilmektedir.

Ulaşılabilir veriye sahip olan tüm OECD ülkeleri vergi harcamaları raporlarında vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Bunun sebebi davranışlardaki değişimlerin hesaba katılmasının zor olması ve her zaman vergi harcamasına denk bir harcama programının bulunmamasıdır.

Raporda vergi harcamaları diğer birçok ülkede olduğu gibi vazgeçilen gelir yöntemi kullanılarak tahmin edilmiştir. 2024-2028 yılları vergi harcaması gerçekleşme ve tahmin tutarları başta Gelir İdaresi Başkanlığı olmak üzere, ilgili bakanlık, kurum, kuruluş ve sivil toplum örgütlerinden temin edilebilen veriler çerçevesinde, vergi harcamasının mükellefin davranışında ya da ekonomik aktivitede değişikliğe neden olmayacağı varsayımıyla hesaplanmıştır.

Öte yandan birçok ülkede olduğu gibi bu çalışmada da savunma ve askeri amaçlı vergi istisnaları ile uluslararası anlaşmalara bağlı olan uygulamalar vergi harcaması kapsamına alınmamıştır.

Vergi harcamaları tahminleri, mali şeffaflığın ve hesap verebilirliğin artırılması, vergi sisteminin işleyişinin etkinliğinin ölçümlenmesi, kaynakların verimli ve adil paylaştırılmasının sağlanması, kamu mali yapısının güçlendirilmesi hedefleri göz önünde tutularak objektif kriterlere göre belirlenmelidir. Bu nedenle ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 15 inci maddesiyle vergi harcamalarının her yıl bütçe kanununda yer alması hüküm altına alınmıştır. Bu hükümle vergi harcamalarının bütçeye olan maliyeti ile vergi harcamalarından yararlananlarla ilgili olarak bilgi edinilmesi amaçlanmıştır.

Bu kapsamda ana vergi kanunları olan; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve diğer önemli kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde yer alan düzenlemelere göre vergi harcaması olarak değerlendirilen uygulamalara raporumuz eklerinde yer verilmiş ve 2024 yılı gerçekleşme tutarları hesaplanmıştır. 2025-2028 dönemine ilişkin vergi harcaması tahminleri Orta Vadeli Programda belirlenen makroekonomik çerçeveye ve son vergisel düzenlemelere göre hesaplanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARINA İLİŞKİN HÜKÜMLER

Vergi harcamaları tahmin yöntemlerine ilişkin açıklamalar çalışmamızın bu bölümünde yer almaktadır.

2.1. Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları

Bu başlık altında 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergi harcamaları hakkında bilgi verilmektedir.

2.1.1. Vergiden muaf esnaf (Madde 9)

193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinde düzenlenen esnaf muaflığı müessesesi ile çok küçük çapta iş yapan, kazancı ile ancak geçimini sağlayan, gelir seviyesi yeterli olmayan kişilerin vergiden muaf tutulmaları sağlanmakta, bu muafiyetten vergi ödevlerini yerine getirmekte güçlük çekecek olan kişilerin yararlandırılması amaçlanmaktadır. Madde metni şu şekildedir:

"MADDE 9-Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır.

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

2. Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir,

ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı;

3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan 47 nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar (51 inci madde şümulüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar);

4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);

5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler

6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere;

düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflıktan faydalanmaya engel değildir.

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

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

9. 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 50 kW'a kadar (50 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar (Bu bendin uygulanmasında üçüncü fıkra hükmü dikkate alınmaz.)

10. Ayrı bir iş yeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu bent

kapsamında esnaf muaflığından faydalanılabilmesi için Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi alınması, Türkiye'de kurulu bankalarda bir ticari hesap açılması ve tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır. Bankalar, bu bent kapsamında açılan ticari hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %4 (bir ve üzeri işçi çalıştırıldığı durumda %2) oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve 98 ve 119 uncu maddelerdeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. İstihdama bağlı indirimli oranın uygulanması için ilgili ayda bir işçinin en az on gün süreyle çalıştırılması gerekir. Bu hasılat tutarı üzerinden ayrıca 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Bu bent kapsamında elde edilen hasılatın 220.000 (1.580.000)[2] Türk lirasını aşması hâlinde, mükellef izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilir ve tekrar bu muafiyetten faydalanamaz. Bentte yer alan hasılat koşulu dışındaki diğer şartların ihlal edildiğinin tespit edilmesi hâlinde muafiyetten faydalanılamaz ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur. Bentte yer alan oranları ve tutarı, yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

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

Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usûlde Gelir Vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar.

[2] *329 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2025 yılı için belirlenen tutardır.*

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

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

Esnaf muaflığına ilişkin şartları taşıyanlara talepleri halinde vergi dairesince Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi verilir. Bu belgenin şekil ve muhtevasının tayin ve tespiti ile iptali ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bu muaflığın, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur."

Düşük gelir grubunda genelde el emeğine dayalı olarak faaliyette bulunan, ekonomik ve sosyal yönden zayıf olan esnafı koruma amacıyla uygulamaya konulan bu muafiyet, aynı zamanda verginin tahsili için katlanılacak maliyetin tahsil tutarından fazla olabileceği dikkate alınarak düzenlenmiştir. Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet satışlarında yapılan ödemelerden 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi kapsamında, %0, %2, %5 ve %10 oranlarında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Esnaf muaflığından yararlananların vergi harcaması tutarlarının tespitinde, muaflık kapsamındakilerin elde edebilecekleri net kar veya kazanç üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında mal ve hizmet satışlarında bunlara yapılan ödemelerden kesilen ve vergi dairesine beyan edilerek ödenen söz konusu tutarların mahsup edilmesi ve böylece vergi harcaması

niteliğindeki vazgeçilen vergi geliri tutarının belirlenmesi gerekmektedir. 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergi 103 üncü maddeye göre hesaplanan vergiden fazla ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

2.1.2. Diplomat muaflığı ve ücret istisnası (Madde 15, 16)

193 sayılı Kanunun 15 ve 16 ncı maddelerinde düzenlenmiş olan diplomat muaflığı ve bununla bağlantılı ücret istisnası uluslararası düzenleme niteliği taşımakta olup karşılıklılık esasına göre uygulanmaktadır. Madde metni şu şekildedir:

"MADDE 15- Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muaftırlar. Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur."

"MADDE 16- Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15 inci maddeye girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden istisna edilir."

Karşılıklılık esasına göre uluslararası uygulama niteliğinde olan bu düzenlemeler nedeniyle vazgeçilen gelir vergisi, vergi harcaması mahiyetinde değildir.

2.1.3. Serbest meslek kazançlarında ve PTT acentelerinde kazanç istisnası (Madde 18, Mükerrer Madde 18)

Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan, bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde düzenlenen serbest meslek kazançları istisnası, hasılata uygulanan bir istisna olup özellikle kültürel, sanatsal ve bilimsel faaliyetlerin desteklenmesi, bu faaliyetlerle iştigal edenlerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelerinde kolaylık sağlanması amacıyla düzenlenmiştir. Madde metni şu şekildedir:

"MADDE 18- Müellif, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

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

Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur."

Madde ile ülkemizin kültürel zenginliklerini korumak ve geliştirmek, fikir ve sanat eserlerini teşvik etmek, kaybolmaya yüz tutmuş meslekleri yaşatmak, sanatı ve sanatçıyı desteklemek, bilgisayar

programcılığının gelişmesini sağlamak ve kazancı belirli bir tutarı aşmayan bazı serbest meslek erbabını daha basit bir şekilde vergilendirmek amacıyla müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitler ile bunların kanuni mirasçılarının söz konusu eser ve buluşlardan elde ettikleri gelirler vergiden istisna edilmiştir. Ancak istisna kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yer alan gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşan mükellefler bu istisnadan yararlanamayacak ve gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekecektir.

193 sayılı Kanunun mükerrer 18 inci maddesinde düzenlenen PTT acenteleri kazanç istisnasında ise sosyal ve ekonomik amaç birlikte hedeflenmiştir. Madde metni şu şekildedir:

"MÜKERRER MADDE 18- PTT acentalığı faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. Bu kazanç istisnasının, bu kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur."

Madde ile PTT acentelerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmekte; ancak bu gelirlerin tevkifat suretiyle vergilendirilmeleri sağlanmaktadır. Bu suretle PTT acenteleri, söz konusu faaliyetleri nedeniyle kendilerine ödenen komisyon bedelleri üzerinden sadece kesinti suretiyle vergilendirilecekler, ayrıca bir vergi ödemeyeceklerdir.

Söz konusu düzenleme kapsamında vazgeçilen gelir vergisi vergi harcaması niteliğindedir. 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2/a alt bendine göre; 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 oranında, 12 nci bendine göre ise mükerrer 18 inci madde kapsamında PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedelleri üzerinden

%20 oranında gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda istisna kazançlar için yapılan vergi harcaması tutarının tespitinde; bunların elde edebilecekleri net kar veya kazanç üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında mal ve hizmet satışlarında bunlara yapılan ödemelerden kesilen ve beyan edilerek ödenen tutarların mahsup edilmesi ve böylece vergi harcaması niteliğindeki vazgeçilen vergi geliri tutarının belirlenmesi gerekmektedir. Eğer 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergi, 103 üncü maddeye göre hesaplanan vergiden fazla ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

2.1.4. Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası (Madde 20)

193 sayılı Kanunun 20 nci maddesinde düzenlenen bu istisnaya benzer düzenleme 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde de yer almaktadır. Madde metni şu şekildedir:

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

Madde ile özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların teşvik edilerek Devletin üzerindeki malî yükün azaltılması amaçlanmaktadır.

Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığından alınan açılış izni ile faaliyet gösteren kreş ve gündüz bakımevleri ile 5580 sayılı

Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında faaliyete geçen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara, faaliyete başladıkları tarihten itibaren beş yıl süreyle uygulanacaktır. İstisna okulların sadece eğitim-öğretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacak olup eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi yerlerin işletilmesinden veya kiralanmasından elde edilen kazançlara uygulanmayacaktır. Eğitim öğretim işletmeleri kazanç istisnası açılan her yeni okul için ayrı olarak değerlendirilecek ve istisna okul bazında uygulanacaktır.

Yapılan düzenlemede sosyal ve ekonomik amaç bir arada olup istisna uygulaması belirli şartlar altında sadece ticari kazanç sahipleri için söz konusudur. Dolayısıyla uygulama vergi harcaması niteliğinde olup, gelir vergisi mükellefleri için vergi harcamasının hesaplanmasında yararlanılan istisna kazanç tutarı dikkate alınarak 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre gelir vergisi hesaplanması halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.1.5. Genç girişimcilerde kazanç istisnası (Mükerrer Madde 20)

193 sayılı Kanunun mükerrer 20 inci maddesi ile genç girişimcilerde kazanç istisnası uygulaması hayata geçirilmiştir. Madde metni şu şekildedir:

"MÜKERRER MADDE 20- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutara kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,

2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),

3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,

4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,

5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hâllerinde dahi yıllık beyanname verilir.

Bu istisnanın, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Yapılan düzenleme ile ekonomik büyüme ve kalkınmanın itici gücü, yeni düşünce ve oluşumların en önemli kaynaklarından biri olan genç girişimcilere kazanç istisnası getirilmiştir.

İstisnadan, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunanlar ve kanunda öngörülen şartları taşıyanlar yararlanmaktadır. İstisna, kazancın 103 üncü maddede

yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutara kadar olan kısmına uygulanacak olup istisna tutarının altında kazanç elde edilmesi durumunda, istisnadan yararlanılmayan tutar ertesi yıla devredilmeyecektir.

Takvim yılı içerisinde işe başlanılması veya işin terk edilmesi durumlarında; işe başlama tarihinden yılsonuna kadar olan kıst dönem bir vergilendirme dönemi, takvim yılı başından işin terk edildiği tarihe kadar olan kıst dönem ise bir vergilendirme dönemi sayılacak olup bu dönemler için istisnadan tam olarak yararlanılmaktadır.

İstisna ticari, zirai veya mesleki faaliyetten dolayı kazanç elde eden ve şartları sağlayan gerçek kişilere uygulandığından, istisna şartlarını taşıyan mükelleflerin bir vergilendirme döneminde anılan faaliyetlerden bir veya birkaçından kazanç elde etmeleri durumunda söz konusu istisna beyan edilen bu gelirlerin toplamına uygulanmaktadır.

İstisna, her durumda ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisi mükellefiyetinin tesis olunduğu dönemden başlamak üzere üç vergilendirme dönemi ile sınırlı olup, önceki faaliyete devam edilirken yeni bir faaliyete başlanılması istisna süresini uzatmaz.

Yapılan düzenlemede sosyal ve ekonomik amaç bir arada olup istisna uygulaması belirli şartlar altında ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri için söz konusudur. Dolayısıyla uygulama vergi harcaması niteliğinde olup vergi harcamasının hesaplanmasında; yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan “Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası” tutarlarına 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarife uygulanarak hesaplanacak gelir vergisi vergi harcaması olacaktır.

2.1.6. Basit usulde tespit olunan kazançlarda gelir vergisi istisnası (Mükerrer Madde 20/A)

193 sayılı Kanunun mükerrer 20/A maddesi ile basit usulde tespit olunan kazançlara gelir vergisi istisnası getirilmiştir. Madde metni şu şekildedir:

"MÜKERRER MADDE 20/A- Bu Kanuna göre kazançları basit usulde tespit olunan mükelleflerin 46 ncı maddeye göre tespit edilen kazançları gelir vergisinden müstesnadır."

Düzenleme ile basit usulde vergilendirilen berber, kuaför, tesisatçı, tuhafiyeci, marangoz, kaportacı, lastikçi, tornacı, çay ocağı işleticisi, terzi, tamirci, gibi esnafın ticari kazançları gelir vergisinden istisna edilmiş olup, bu mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülükleri de kaldırılmıştır. İstisna kapsamındaki kazançlar için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dâhil edilmeyecektir.

2025 yılı sonuna kadar her türlü imalat ile uğraşanlar, her türlü emtia alım-satımı ile uğraşanlar, inşaat ile ilgili her türlü işlerle uğraşanlar, lokanta ve benzeri hizmet işletmelerini işletenler gibi bazı faaliyetler 13 büyükşehirde basit usul kapsamı dışında iken 17 büyükşehirde basit usul kapsamındaydı.

Vergi adaletini güçlendirmek, kayıt dışılık ile mücadeleye destek sağlamak amacıyla basit usulde vergilendirilen bazı faaliyetlerin gerçek usulde vergilendirilmesine yönelik 8/9/2025 tarihli ve 10380 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile düzenleme yapılmıştır.

Mükellefler arasında haksız rekabete ve eşitsizliğe neden olan uygulamanın giderilmesini ve 30 büyükşehirde aynı işi yapan mükelleflerin aynı şekilde vergilendirilmesini sağlamak amacıyla 1 Ocak

2026 tarihinden itibaren bahsi geçen faaliyetleri yürüten mükellefler de gerçek usulde vergilendirmenin kapsamına alınmıştır.

Ayrıca taksi, dolmuş gibi şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetini basit usul kapsamı dışına çıkarılmıştır.

Düzenlemede, Büyükşehirlerin nüfusu 30 binin altında olan ilçelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin basit usulden yararlanmaya devam etmesine imkân sağlanmıştır.

Dolayısıyla, yapılan düzenleme ile bazı faaliyetlerin büyükşehir belediyelerin tamamında basit usul kapsamından çıkarılması nedeniyle bu faaliyetlere yönelik olarak vergi harcaması azalmış olacaktır.

Basit usul ile ilgili düzenlemede sosyal ve ekonomik amaç bir arada olup istisna uygulaması ile kazancı basit usulde tespit olunan mükelleflere ait bu kazançlardan vergi alınmaması vergi harcaması niteliğindedir. Dolayısıyla kapsama giren bu mükelleflerin istisna edilen kazançlarına 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarife uygulanarak gelir vergisi hesaplanacak ve bu tutar vergi harcaması olacaktır.

2.1.7. Sosyal içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası (Mükerrer Madde 20/B)

Madde ile internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ve bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve

satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlarına gelir vergisi istisnası getirilmiştir. Madde metni şu şekildedir:

"MÜKERRER MADDE 20/B – İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ve bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.

Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

Mükelleflerin birinci fıkra kapsamı dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir.

Birinci fıkra kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Günümüzde internet ortamındaki sosyal paylaşım ağları ile gerek sosyal amaçlı kullanılan gerekse günlük hayatı kolaylaştıran ve akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için geliştirilen uygulamalar önemli bir kazanç kaynağı oluşturmaktadır.

Bu alanlarda faaliyet gösterenlerin elde edecekleri kazançlar üzerinden alınacak vergilerin daha basit, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını sağlamak için sosyal içerik üreticilerinin sosyal paylaşım ağları üzerinden elde ettikleri kazançlar ve bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin, elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin bu kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu istisnadan faydalanılabilmesi için mükelleflerin Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açtırmaları ve faaliyete ilişkin tüm hasılatlarını münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil etmeleri şart olup madde hükmü gereği bankalar bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan tutar üzerinden belirli bir oran üzerinden tevkifat yapmaları gerekmektedir.

Dolayısıyla bir takvim yılı içerisinde bu kapsamda elde ettiği kazançları toplamı belirlenen sınırı aşmayan mükelleflerin hasılatları

üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacak, ayrıca bu kazançları için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Madde kapsamında elde edilen kazançları belirlenen sınırı aşan mükellefler ile faaliyete ilişkin tüm hasılatlarını ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamayacak olup, bu kazançların tamamı 193 sayılı Kanunun ticari kazanca ilişkin hükümleri çerçevesinde genel esaslara göre vergilendirilecektir. Bu durumda madde hükmü uyarınca kesilen vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Bu madde kapsamında elde edilen gelir üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, maddeye göre tevkif edilen gelir vergisinin düşülmesi sonucu bulunan tutar vergi harcaması olacaktır. Diğer taraftan elde edilen gelirin 103 üncü maddedeki tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması halinde beyanname verilmesi gerekecek olup bu kapsamdaki kazançlar açısından vergi harcaması oluşmayacaktır.

2.1.8. Tarımsal destekleme ödemelerinde kazanç istisnası (Mükerrer Madde 20/C)

193 sayılı Kanunun mükerrer 20/C maddesi ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destekleme ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Madde metni şu şekildedir:

"MÜKERRER MADDE 20/C – Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destekleme ödemeleri gelir vergisinden müstesnadır."

Gelir Vergisi Kanununun 53 üncü maddesinde, çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların 94 üncü madde hükmüne istinaden hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceği, aynı Kanunun 56 ncı maddesinde ise çiftçilere yapılan her türlü prim, risturn ve diğer şekillerdeki destekleme ödemelerinin çiftçilerin hasılatı sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Düzenleme ile çiftçilerimizin desteklenmesi için yapılan destek ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmiş ve bu ödemelerden herhangi bir vergi kesintisi yapılmaması amaçlanmıştır.

Düzenlemede sosyal ve ekonomik amaç bir arada olup istisna uygulaması ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan destekleme ödemelerinden vergi alınmaması vergi harcaması niteliğindedir. Dolayısıyla bu ödemelerin safi tutarı üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi tutarı vergi harcaması olacaktır.

2.1.9. Gayrimenkul ve haklarda istisna (Madde 21)

193 sayılı Kanunun 21 inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradına yönelik istisna hükümleri düzenlenmekte olup konut olarak kiraya verilen taşınmazlardan bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın bir kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Madde metni şu şekildedir:

"MADDE 21-Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.500.000.000 (47.000 TL)[3] lirası gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.

[3] *329 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2025 yılı için belirlenen tutardır.*

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar."

İstisna uygulaması sadece konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirler için söz konusudur. Kira gelirinin yanında ticari, zirai veya mesleki kazancını beyan etmek zorunda olanlar bu istisnadan yararlanamazlar. Ayrıca sahip olunan birden fazla konut dolayısıyla kira geliri elde edilmiş ise istisna yalnızca bir kez uygulanabilir. Kiraya verilen konuta birden fazla kişi ortak ise istisna her bir ortak için ayrı ayrı uygulanabilecektir.

Yapılan düzenlemede sosyal ve ekonomik amaç bir arada olup istisna uygulaması belirli şartlar altında konutunu kiraya veren ve gayrimenkul sermaye iradı elde edenler için söz konusudur. Dolayısıyla uygulama vergi harcaması niteliğindedir.

193 sayılı Kanunun 74 üncü maddesi hükümleri doğrultusunda gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler safi iradın tespitinde gerçek gider usulü veya götürü gider usulünden birini seçebilirler. Götürü gider usulünü seçen mükellefler, gerçek giderlerine karşılık olarak diledikleri takdirde 2017 yılından itibaren hasılatın %15'ini götürü olarak indirebilirler. 193 sayılı Kanunun 74 üncü maddesinin ilk fıkrasında, safi iradın bulunmasında 21 inci maddeye göre istisna edilen gayri safi hasılata isabet eden tutar hariç olmak üzere, maddede belirtilen gerçek giderlerin veya götürü giderin indirim konusu yapılacağı düzenlenmiştir. Yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan toplam istisna tutarından (mükelleflerin götürü gider usulünü seçtikleri varsayımı altında), %15 götürü gider

indirilerek hesaplanan tutara 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarife uygulanarak hesaplanacak gelir vergisi vergi harcaması olacaktır.

2.1.10. Menkul sermaye iratlarında istisna (Madde 22)

193 sayılı Kanunun 22 nci maddesinde menkul sermaye iratlarına ilişkin istisna hükümleri düzenlenmiş olup madde metni şu şekildedir:

"1. Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Şu kadar ki; bu istisnadan yararlananların (bu maddenin (2) numaralı fıkrası kapsamında sigorta yaptıranlar dâhil) vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları hâlinde, ayrılma tarihinde yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre tevkifat yapılır. İrat tutarlarının tespitinde 75 inci maddede yer alan hükümlere uyulur.

2. 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemeleri, sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatıranların, bu sigorta için yatırdıkları kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dâhil) gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutarlar üzerinden 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) ve (16) numaralı bentlerine göre tevkifat yapılmaz. Şu kadar ki; bu istisnadan yararlananların vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, ödeme alarak on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları hâlinde,

bu fıkraya göre istisna edilen tutarlar üzerinden, ödemenin kaynağına göre 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendi veya aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (b) alt bendi için belirlenen oranlar dikkate alınarak tevkifat yapılır. İrat tutarlarının tespitinde 75 inci maddede yer alan hükümlere uyulur.

3. Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

4. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı, bu kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması ve kâr payının elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla gelir vergisinden müstesnadır.

5. Cumhurbaşkanı, üçüncü ve dördüncü fıkralarda yer alan kâr paylarına uygulanacak istisna oranı ile dördüncü fıkradaki %50 oranını ayrı ayrı veya birlikte sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya yetkilidir."

Yapılan düzenlemede sosyal ve ekonomik amaç bir arada olup istisna uygulaması belirli şartlar altında menkul sermaye iradı elde edenler için söz konusudur. Dolayısıyla uygulama vergi harcaması niteliğindedir.

Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesinde 6728 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle; tek primli yıllık gelir sigortalarında sigorta süresinden bağımsız olarak tanınmış olan istisna, sigorta süresi en az on yıl veya ömür

boyu olanlar için uygulanacak şekilde değiştirilmiş, sigorta süresi on yıl ve üzeri olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılmalar hariç, erken ayrılma durumunda erken ayrılma tarihinde ödenen iratlar üzerinden tevkifat yapılmasına imkân sağlanmış, hayat sigortaları ve bireysel emeklilik sisteminde biriken tasarrufların defaten ödeme almak yerine sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatırılması sağlanarak, yurt içi tasarrufların teşviki kapsamında önemli bir adım atılmıştır.

Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketlerince sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına ilişkin hak sahiplerine yapılan ödemelerin içerdiği iradın tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu kapsamda sigorta şirketleri tarafından yapılan irat ödemeleri için 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcaması olacaktır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından, vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, on yıl tamamlanmadan ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin (15) inci fıkrasının (a) bendi kapsamında %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmakta ve 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca, üzerinden kesinti yapılan bu tutarlar yıllık beyanname ile beyan edilmemekte ve yapılan tevkifat nihai vergilendirme olmaktadır. Buna göre sigorta şirketleri tarafından yapılan irat ödemeleri üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılan ödemelerden kesilen verginin mahsup edilmesiyle, vergi harcaması tutarı belirlenecektir. Eğer 94 üncü madde kapsamında tevkif

edilen vergi tutarı, 103 üncü maddeye göre hesaplanan vergiyle aynı veya daha fazla ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

Birikim priminin alındığı hayat sigortalarından on yıl süreyle prim ödeyerek ayrılanlar, bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin, defaten toplu para alınması yerine sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatırılması durumunda, yatırılan kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre; sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına aktarılan ödemelerin içerdiği iratlar üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcaması olacaktır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından, vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, on yıl tamamlanmadan ayrılma durumunda ise istisna edilen tutar üzerinden, ödemenin kaynağına göre 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendi veya aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (b) alt bendi için belirlenen oranlar dikkate alınarak tevkifat yapılmakta ve 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca üzerinden kesinti yapılan bu tutarlar yıllık beyanname ile beyan edilmemekte ve tevkifat nihai vergileme olmaktadır. Buna göre istisna edilen tutar üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılan ödemelerden kesilen verginin mahsup edilmesiyle, vergi harcaması tutarı belirlenecektir. Eğer 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergi 103 üncü maddeye göre hesaplanan vergiyle aynı veya daha fazla ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

Diğer taraftan, tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisnadır. Ancak kar payının yarısının istisna olması gelir vergisi tevkifatı yapılmasına engel değildir. 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin altıncı fıkrasının (b) bendinin (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından brüt kar payı dağıtımı üzerinden yapılan tevkifatta, oran %15'tir. Kar paylarının 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükümleri doğrultusunda yıllık beyannameye dahil edilmemesi halinde bu tevkifat nihai vergi olmaktadır. Kar paylarının istisna dışında kalan yarısının beyannameye dahil edilmesi halinde ise dağıtım aşamasında yapılan tevkifatın tamamı, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Dolayısıyla bazı durumlarda vergi iadesi oluşmaktadır.

Yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilen kar payları için, beyan edilen gelir elde edilen brüt kar payına iblağ edilerek, ulaşılan toplam kazanç üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın mahsup edilmesiyle bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki tarifenin ikinci gelir dilimindeki tutarı aşmaması sebebiyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyen kar payları için, elde edilen brüt kar payının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi halinde 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın mahsup edilmesiyle bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.1.11. Ücretlerde istisnalar (Madde 23)

193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinde sosyal eşitlik, adalet ve ekonomik amaçlar dikkate alınmak suretiyle ücretlere ilişkin bazı istisnalar düzenlenmiştir. Madde metni şu şekildedir:

"MADDE 23- Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;

2. Gelir Vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;

3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;

4. (4369 sayılı Kanunun 82/3-b maddesiyle bent kaldırılmıştır. Yürürlük; 29.7.1998)

5. Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;

6. Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, sütninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir);

7. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler;

8. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler) (İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 (240 TL) Türk lirasını aşmayan kısmı istisna kapsamındadır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilir.);

9. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m2'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m2'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz);

10. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri (7194 sayılı kanunun 11 inci maddesiyle eklenen parantez içi hüküm; Yürürlük: 01.01.2020)(İşverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 10 Türk lirasını (126 TL) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması hâlinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.);

11. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen

sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil);

12. 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri.

13. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları;

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

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

15. Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)

16. İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile

hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Cumhurbaşkanı, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)

17. Kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i (Cumhurbaşkanı, bu oranı %100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.).

18. Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.)

19. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri."

Bu istisnalardan bazılarına ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

İhracat imkânı çok geniş olan geleneksel Türk halıcılığı ve kilimciliğinde maliyetlerin düşürülmesi ve bu yolla ihracatın artırılması amacıyla 23 üncü maddenin birinci fıkrasının birinci bendindeki istisna sağlanmıştır. Bu düzenleme ile köylerde ve nüfusu 5.000'in altında olan yerlerde bu tür işletmelerin kurulması teşvik edilerek yeni iş alanlarının açılması amaçlanmıştır.

Küçük çiftçi muaflığının ve zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespit yönteminin kaldırılmasına paralel olarak ikinci bent kapsamında istisna sağlanmıştır.

Köy bütçesinden köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine yapılan ödemeler vergiden istisna edilmiştir. Ayrıca aynı bent ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri de istisna kapsamına alınmıştır.

Çalışanlara işverence sağlanan yemek hizmeti istisna kapsamına alınmakla beraber ayrıca nakden yemek bedeli olarak ödenen tutarlar da her yıl için belirlenen miktarda istisna edilmiştir.

Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri ücret istisnası kapsamına alınmıştır. İşverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda bu istisna, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 126 Türk lirasını aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması ile sınırlandırılmıştır. İşveren tarafından yapılan ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilmektedir.

İşverenlerce kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu hizmetin işverence verilmediği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde asgari ücretin aylık brüt tutarının %15'inin aşılmaması koşuluyla bu istisnadan yararlanmaya olanak sağlanmıştır. 30/04/2018 tarihli ve 2018/11674 sayılı BKK ile bu oran %50 olarak uygulanmaktadır.

7161 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen (17) numaralı bent ile Türk Hava Kurumu ile sivil havacılıkta görevli pilotlar ve sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin safi değerinin %70'i ücret istisnası kapsamına alınmıştır.

7349 sayılı Kanunla getirilen (18) numaralı bent ile 2022 yılından itibaren hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiş olup, asgari geçim indirimi uygulaması ise kaldırılmıştır.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde, Türk hizmet erbabının çalıştırılmasını teşvik etmek amacıyla, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen bent ile ücret ödemelerinin yurt dışından elde edilen kazançtan karşılanması şartıyla, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışmak üzere yurt dışına götürülen ve fiilen yurt dışında çalışan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ücret ve ücret olarak değerlendirilen bu istisnalarda sosyal ve ekonomik amaç ön plandadır. İstisna düzenlemeleri belirli şartlar altında ücret veya ücret olarak değerlendirilen geliri elde eden belirli kimselere uygulanmaktadır. Dolayısıyla uygulamalar vergi harcaması niteliğindedir.

Ancak yurt dışından olsa da sosyal güvenlik kurumları tarafından yapılan emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları; standart vergi yapısının bir unsuru olarak kabul edildiğinden (11) ve (13) numaralı bentler kapsamında yapılan ödemeler üzerinden hesaplanmayan vergi tutarı, vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir.

Ücretler genel olarak 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi gereğince tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Bununla birlikte yapılan safi ödemelerden veya sağlanan menfaatlerin emsal bedeli veya emsal kirası üzerinden, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcaması olacaktır.

Mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, buradan elde edilen safi ücret mevcut kazanç tutarına eklenerek, toplam kazanç üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olarak hesaplanacaktır.

2.1.12. Gider karşılıklarında istisnalar (Madde 24)

193 sayılı Kanunun 24 üncü maddesinde belirtilen bazı ödemelerin gider karşılığı olarak yapıldığı kabul edilerek bu ödemeler belirli şartlar altında ücret sayılmayarak vergiden istisna edilmiştir. Madde metni şu şekildedir:

"MADDE 24- Gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

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

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

3. (Mülga: 26/12/1993-3946/38 md.)

4. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil);

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

193 sayılı Kanunun 24 üncü maddesinin (1), (2) ve (5) numaralı bentlerine göre gider karşılıklarına ilişkin olarak yapılan ödemeler 6245 sayılı Harcırah Kanunu kapsamında veya buna tabi olmasalar bile bu mahiyette olmak üzere, personel tarafından yapılan giderlerin karşılığı olarak ödenmektedir. Bu sebeple, gider karşılığı olarak yapılan bu ödemeler standart vergi yapısının bir unsuru olarak kabul edilip vergi harcaması kapsamında değerlendirilmemektedir. Yine 24 üncü maddenin (4) numaralı bendine göre: *"657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil);"* gelir vergisinden istisnadır. Bu hüküm sosyal ve ekonomik amaçlı olarak düzenlenmiş olmakla birlikte, 657 sayılı Kanunda düzenlenen bu yardımın uygulaması kalmamıştır.

2.1.13. Tazminat ve yardımlarda istisnalar (Madde 25)

193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinde tazminat ve yardım olarak yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. İstisna kapsamına giren ödemeler şu şekildedir:

"MADDE 25- Aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisinden müstesnadır:

1. Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatı;

2. Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler);

3. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.);

4. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.);

5. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);

6. Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;

7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);

b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.);

8. Genel olarak nafakalar (Alanlar için);

9. Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.

10. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar."

Bu madde kapsamında gelir vergisinden müstesna edilen ödemelerde daha çok sosyal amaç ön planda olmakla birlikte, bu istisnalar tazminat ve yardımlar olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bu tür ödemelerin bir kısmı gelir vergisinin konusuna dahi girmemektedir. Ayrıca tazminatlar, bir zararın telafi edilmesi olarak değerlendirildiği için gelir vergisinin konusuna girmiş olsa dahi vergi harcaması olarak değerlendirilmeyecektir. Bazı yardımlar ise ücretle bağlantılı olarak ödenmiş olmakla birlikte, standart vergi yapısının unsurları olarak kabul edilecektir. Bunlar dışında diğer bazı yardımlar ise vergiye tabi olduğundan, istisna edilen tutar vergi harcaması olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre (3), (5), (9) ve (10) numaralı bentler kapsamında evlilik ve doğum amaçlı yardım ve ikramiyeler için yapılan ödemelerin safi tutarı üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcamasına konu olacaktır. Aynı şekilde (3) ve (10) numaralı bentler kapsamında iade olunan mevduat içerisinde anaparaya ilave irat niteliğinde bir artış bulunduğu takdirde, bu artış için 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcaması niteliğindedir.

Mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, buradan elde edilen gelirin mevcut kazanç tutarına eklenerek, toplam kazanç üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.1.14. Vatan hizmetleri yardımlarında, teçhizat ve tayın bedellerinde ve tahsil ve tatbikat ödemelerinde istisnalar (Madde 26, 27, 28)

193 sayılı Kanunun 26 ncı maddesiyle vatan savunması hizmetinde bulunanlara veya bunların yakınlarına yapılan ödeme ve yardımlarda istisnalar düzenlenmiş olup, sosyal amaçlı olarak kabul edilen bu ödeme ve yardımlar vergi harcaması olarak değerlendirilmemiştir.

193 sayılı Kanunun 27 nci maddesiyle hizmet erbabına resmi ve özel daire ve müesseselerce demirbaş olarak verilen giyim eşyaları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için giyim eşyasının hizmet erbabına ayın olarak verilmesi, demirbaş niteliği taşıması, hizmet erbabının gördüğü işin gereği olarak verilmesi ve hizmet erbabının işten ayrılması halinde geri alınması gerekmektedir. Yine özel kanunlara dayanılarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyetteki ödemeler istisna kapsamına alınmıştır. İstisna için temel şart ödeme veya menfaat sağlanmasının bir kanuna dayanmasıdır.

193 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak yapılan ödemeler ile Türkiye'de tahsilde bulunan öğrencilere iaşe, ibate ve tahsil gideri olarak yapılan ödemeler ve öğrencilere tatbikat sebebiyle yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaması amaçlanmıştır.

Bu kapsamda yapılan ödemelerde ekonomik ve sosyal amaç olmakla birlikte, bunlar daha çok gider karşılığı olarak yapıldığı için standart vergi yapısının bir unsuru olarak kabul edilmiş ve vergi harcaması olarak değerlendirilmemiştir.

2.1.15. Teşvik ikramiye ve mükafatları (Madde 29)

193 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinde ilmi, fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar; uçuş, dalış tazminatları, ikramiye, gündelik ve zamları; amatör sporculara ve amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler vergiden müstesna edilmektedir. Madde metni şu şekildedir:

"MADDE 29- Teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükafatlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar;

2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren personele fiilen uçuş hizmetleri ve kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;

3. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler;

4. Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç);"

Söz konusu madde kapsamında belirtilen teşvik gayesiyle verilen ikramiye, tazminat ve mükafatlar daha çok ücret olarak 193 sayılı Kanun bakımından vergiye tabi olması gerekirken sosyal ve ekonomik amaçlı

olarak getirilen bu istisna hükmü nedeniyle vergi dışında tutulmaktadır. Dolayısıyla bu tür ödemelerin safi tutarı üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcaması mahiyetindedir.

Mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, buradan elde edilen safi ücretin mevcut kazanç tutarına eklenerek, toplam kazanç üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.1.16. Sergi ve panayır istisnası (Madde 30)

193 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinde sergi ve panayırlarda elde edilen kazançlar vergiden istisna edilmiştir. Madde metni şu şekildedir;

"MADDE 30- Dar mükellefiyete tabi olanların:

1. Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca iş yeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla);

2. Bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar;

Gelir Vergisinden müstesnadır."

Ülkemizde ekonomik faaliyetlerin canlandırılması, düzenlenen sergi ve panayırlara olan ilginin artırılması, buralarda kendi ürünlerimizin ve yabancı ülkelerde üretilen yeni ürünlerin tanıtılması ve ticaretin canlandırılması için resmi izinle açılan sergi ve panayırlarda dar mükellefiyete tabi olanların, yaptıkları ticari ve mesleki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna

hükmü, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcilikleri bulunmayan ve hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlardan dar mükelleflerin sergi, fuar, panayır süresince elde ettiği gelirleri kapsamaktadır.

Düzenlenen sergi, fuar ve panayır gibi organizasyonlara katılımı teşvik etmeyi amaçlayan bu istisna kapsamında elde edilen ticari kazançlar için; 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi; serbest meslek kazançları için 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden bu kişilere yapılan ödemeler üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında kesilen vergilerin mahsup edilmesiyle bulunan tutar, vergi harcamasına konu olacaktır.

2.1.17. Engellilik indirimi (Madde 31)

193 sayılı Kanunun 31 inci maddesinde yer alan engellilik indirimi, engelli vatandaşlarımızın içinde bulundukları zor koşulların giderilmesine katkıda bulunarak hayatlarını kolaylaştırmak, engelliler ile engelli olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amaçlı düzenlemelerden bir tanesidir. Madde metni şu şekildedir;

"MADDE 31- Çalışma gücünün asgarî %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve aşağıda engelli dereceleri itibarıyla belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Engellilik indirimi;

-Birinci derece engelliler için 440.000.000 lira (9.900TL),

-İkinci derece engelliler için 220.000.000 lira (5.700TL),

-Üçüncü derece engelliler için 110.000.000 lira (2.400TL) dır.

Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir."

Söz konusu engellilik indirimi kapsamında, sosyal devlet olma ilkesinin bir gereği olarak çalışanların engellilik derecelerine göre belirlenen maktu tutarların aylar itibarıyla bu kişilerin gelir vergisi matrahından indirilmesi öngörülmektedir.

Yapılan düzenlemede sosyal amaç ön planda olup indirim uygulaması belirli şartlar altında ücret geliri elde edenler ile basit usulde vergilendirilen veya serbest meslek faaliyetinde bulunan engelli vatandaşlarımıza yönelik olduğundan düzenleme vergi harcaması niteliğindedir.

Hizmet erbabının kendisi veya bakmakla yükümlü olduğu kimse engelli ise engellilik indirimi tutarı ücretlinin gelir vergisi kesintisinin hesaplanmasında ücret matrahından indirilerek uygulanır. Ayrıca ücret geliri yıl içinde kesintiye tabi olmadığından veya diğer nedenlerden dolayı ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı ile serbest meslek erbabı da engellilik indiriminden yararlanabilecektir. Bu durumda engellilik indirimi yıllık olarak hesaplanacaktır.

Buna göre engellilik indiriminden faydalanan ücretlinin ücreti engellilik indirimine tekabül eden vergi tutarı kadar artmakta ve dolayısıyla ücretliye fazla ödeme yapılmaktadır. Engellilik indirimi dikkate alınmadan 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, engellilik indirimi dikkate alınarak hesaplanmış olan gelir vergisi mahsup edildiğinde aradaki fark vergi harcaması olacaktır.

2.1.18. Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim (Madde 33)

193 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinde yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim düzenlemesine yer verilmiş olup madde metni şu şekildedir:

"MADDE 33- Bu Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının bu Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilir.

Bu indirim, yıl içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla tahsil edilen vergilerin, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle uygulanır.

Bu maddede yer alan %85 oranını, hizmet alanları itibarıyla veya kazanç tutarına bağlı olarak ayrı ayrı veya birlikte %50'ye kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu maddenin

uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Yapılan düzenlemeyle, 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında yurt dışı yerleşiklere yüksek katma değerli hizmet veren işverenlerin istihdam ettiği hizmet erbabının ücretleri üzerinden hesaplanan vergiden kısmi indirim uygulaması getirilmiştir.

Bu kapsamda, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler ile işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'den verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan; mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin, münhasıran bu faaliyetleri kapsamında fiilen istihdam ettikleri destek hizmetlerinde görevli olanlar hariç olmak üzere, hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden hesaplanan vergiden, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılması suretiyle bulunan tutarın, mahsup edilmesi esası getirilmiştir.

Yıl içinde indirim hükümlerinden yararlanılması mümkün olmadığından, öngörülen düzenlemeyle yıl sonunda indirim şartlarını yerine getiren işverenler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesini müteakip muhtasar beyannamede ücretler üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup edilmesi suretiyle indirim hükümlerinden yararlanacaktır.

Dolayısıyla ilgili yıl için oluşacak vergi harcaması tutarı, bir sonraki yıl muhtasar beyanname üzerinden mahsup edilen tutar olacaktır.

2.1.19. Gerçek ücretler (Madde 63)

193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde tanımlanmış olup ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. 193 sayılı Kanunun 63 üncü maddesinde ise;

"Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve aynılarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

1. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190 ıncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler;

2. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;

..."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190 ıncı maddesi, 12/2/1982 tarih ve 2595 sayılı Kanunun 19/a maddesi ile yürürlükten kaldırıldığından bu kapsamda herhangi bir kesinti yapılmamaktadır.

205 sayılı Kanun ile kurulan Ordu Yardımlaşma Kurumu (OYAK) üyelerine Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın öngördüğü sosyal güvenlik sistemi kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumundan ayrı güvenceler sağlanmakta ve mevcut sosyal güvenlik sistemine ek olarak ayrıcalıklı hizmet sunmaktadır.

Buna göre (2) numaralı bent kapsamında yapılan kanuni kesintiler, zorunluluk içerdiğinden standart vergi yapısının unsurlarıdır. (1) numaralı bent kapsamında OYAK ve benzeri kamu kurumlarına yapılan kesintiler, ana sosyal güvenlik sistemi haricinde özel bir düzenleme ile sosyal ve ekonomik amaç güdülerek yapıldığından, bu indirim uygulaması hizmet erbabı içerisinde belirli gruba yönelik olup vergi harcaması niteliği taşımaktadır. Söz konusu ödemeler ücretin safi değerinin belirlenmesinde brüt ücret üzerinden düşüldüğünden, bunların ücrete eklenmesi halinde 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, daha önce hesaplanan gelir vergisi düşüldüğünde aradaki fark vergi harcaması olacaktır.

2.1.20. Serbest meslek kazançları (Madde 66/2-5)

193 sayılı Kanunun 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde;

"5. Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.)" hükmü yer almaktadır.

Buna göre; 213 sayılı Kanunun *"Serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri"* başlıklı 155 inci maddesine göre belirlenen dört kriterden en az ikisini taşımayan arzuhalci, rehber, ebe, sünnetçi, sağlık

memurları ve hayvan sağlık memurlarının herhangi bir yerde veya bunların köylerde veya nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunmaları halinde, bu faaliyetlerden elde ettikleri kazancın tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu durumda sosyal ve ekonomik amaç gözetilmek suretiyle, belirli meslek veya mükellef grubu için ayrıcalıklı uygulama yapılarak, bunların kazançları vergi dışında tutulmaktadır. Bunların elde ettiği kazançlar üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi vergi harcamasına konu olacaktır.

Mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, buradan elde edilen kazanç tutarına mevcut kazanç tutarı eklenerek, toplam kazanç tutarı üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.1.21. Değer artışı kazançları (Mükerrer Madde 80)

193 sayılı Kanunun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (6) numaralı bentleri, süre şartlı istisna öngörmektedir. Söz konusu bentler aşağıdaki gibidir:

"*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.*

...

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı

bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.) "

Maddenin devamında; *"taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı gelir vergisinden müstesna edilmiştir."* hükmü yer almaktadır.

İvazsız iktisaplar başlangıçta veraset ve intikal vergisinin konusuna girdiğinden bunların satışının vergilendirilmemesi standart vergi yapısıyla ilgilidir. Ancak tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri, 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıldan sonra elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançları ve taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı vergilendirme dışı bırakılmıştır.

Yapılan düzenlemede ekonomik amaç ön plandadır. Normalde verginin konusunu oluşturan ve değer artışı kazancı sayılan bu kazanç unsurları için 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, vergi harcaması olacaktır.

Mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, değer artışı kazancının mevcut kazanç tutarına eklenerek, toplam kazanç tutarı üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir

vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.1.22. Toplama yapılmayan haller (Madde 86)

193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinde yıllık beyannamede toplanması zorunlu olmayan gelirler açıklanmıştır. Buna göre; madde metni şu şekildedir:

"MADDE 86- Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (18.000 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar."

Yapılan düzenlemede sosyal ve ekonomik amaç birlikte olup ayrıcalıklı uygulama gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler ile ücretliler, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı elde edenler ve dar mükellefler için söz konusudur. Dolayısıyla eksik alınan vergi nedeniyle vergi harcaması oluşmaktadır.

193 sayılı Kanunun 53 üncü maddesi;

"Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler…" şeklinde düzenlenmiştir.

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, herhangi bir ayırıma tabi tutulmaksızın 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir.

Ancak, gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler kazançları için yıllık beyanname verip hesaplanan gelir vergisinden 94 üncü madde kapsamında kendilerine yapılan ödemelerden kesilen vergiyi mahsup ederken, düşük gelir grubunda yer alan, defter ve belge düzenine uyum ile diğer vergisel

ödevlerini yerine getirme konusunda sıkıntı yaşayabilecek durumda bulunan küçük çiftçilerin hasılatları üzerinden yapılan tevkifat nihai vergileme olmaktadır.

Dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar için 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (11) numaralı bendi kapsamında hasılat üzerinden, %1, %2 ve %4 olarak yapılan tevkifat nihai vergileme olmaktadır.

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin vergi harcaması tutarının tespitinde, bunların elde edebilecekleri net kar veya kazanç üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında mal ve hizmet satışlarında bunlara yapılan ödemelerden kesilen ve vergi dairesine beyan edilerek ödenen söz konusu tutarların mahsup edilmesi ve böylece vergi harcaması niteliğindeki vazgeçilen vergi geliri tutarının belirlenmesi gerekmektedir. Eğer 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergi 103 üncü maddeye göre hesaplanan vergiden fazla ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

193 sayılı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları üzerinden 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) ve (16) numaralı bentleri kapsamında tevkifat yapılmakta olup yapılan tevkifat nihai vergileme olmaktadır. Bu tevkifat; 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendine göre 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından %15, (b) alt bendinde yar alan menkul sermaye iratlarından %10 oranında yapılmaktadır. Yine aynı şekilde 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (16) numaralı bendine göre, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından %15, (b) alt bendinde yer alan menkul

sermaye iratlarından %10, (c) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından ise %5 oranında tevkifat yapılmaktadır.

Yapılan brüt menkul sermaye iradı ödemeleri için 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında ödeme aşamasında yapılan tevkifatın düşülmesi sonucu bulunan fark vergi harcaması olacaktır.

193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan düzenleme gereğince tek işverenden alınan ve vergi tevkifatına tabi tutulmuş ücretin tutarı 103 üncü maddedeki tarifenin dördüncü dilimini (2025 yılı için 4.300.000 TL) aşmadığı sürece beyan edilmeyecektir. Birden fazla işverenden ücret almakla birlikte, birden sonraki işverenden aldıkları ücretler toplamı, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutarı (2025 yılı için 330.000 TL) ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretleri için de beyanname verilmeyecektir.

Ücretler, 94 üncü maddeye göre 103 üncü madde kapsamında artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmektedir. Tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddedeki tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler beyan edilmeyecek olup 94 üncü madde kapsamında yapılan tevkifat nihai vergilendirme olmaktadır. Ancak tevkifata tabi olmayan ve diğer ücretler dışında kalan ücretlerin ise her halükarda beyan edilmesi gerekmektedir. Birden fazla işverenden alınan ve tevkifata tabi tutulan ücretin beyan edilmesinde ise birden sonraki ücretin veya birden sonraki tüm ücretler toplamının belirlenen hadleri aşıp aşmadığına bakılacak, haddi aştığı takdirde toplanarak birlikte beyan edilecek, haddi aşmadığı takdirde ise tevkifat nihai vergileme olacaktır.

Dolayısıyla birden fazla olan, tevkifata tabi tutulan ve haddi aşmayan ücretlerde, her bir işverenden alınan ücretin ayrı ayrı artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesi yerine, bunların kendi arasında veya diğer gelir unsurlarıyla toplanarak artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesi halinde daha fazla vergi hesaplanacaktır.

Buna göre birden fazla işverenden alınan ve haddi aşmayan ücretlerin kendi arasında toplanarak 103 üncü madde kapsamında artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesi halinde hesaplanan vergiden, 94 üncü madde kapsamında yapılan tevkifatın düşülmesi sonucu bulunan fark vergi harcaması olacaktır.

Yine aynı şekilde 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) ve (d) bentlerinde yer alan yasal haddin altında kalan gelirler üzerinden 103 üncü madde kapsamında artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak vergiden varsa 94 üncü madde kapsamında yapılan tevkifatın düşülmesi sonucu bulunan fark vergi harcaması olacaktır. 94 üncü madde kapsamında yapılan tevkifat daha yüksekse vergi harcaması oluşmayacaktır.

Diğer taraftan 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin ikinci fıkrasında dar mükellefler için Türkiye'de tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar için beyanname verilmemektedir. Bu kapsamda dar mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen toplam gelir üzerinden 103 üncü madde kapsamında artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak vergiden varsa 94 üncü madde kapsamında yapılan tevkifatın düşülmesi sonucu bulunan fark vergi harcaması olacaktır. 94 üncü madde kapsamında yapılan tevkifat daha yüksekse vergi harcaması oluşmayacaktır.

Yukarıda belirtilen 86 ncı madde kapsamında beyan ettirilmeyen gelirler yanında, mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, beyan edilmeyen kazanç ve irat tutarının mevcut kazanç ve irat tutarına eklenerek, toplam kazanç ve irat üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.1.23. Diğer indirimler (Madde 89)

193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi matrahın tespiti için beyan edilen gelirden yapılacak indirimleri kapsamaktadır. Çeşitli sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlarla düzenlenen söz konusu indirim hükümleri, gelir vergisi matrahını ve dolayısıyla hesaplanan gelir vergisini azaltmaktadır. Madde metni şu şekildedir:

"MADDE 89- Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:

1. Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi

tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.).

Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

2. Beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler).

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

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

5. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi

olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

6. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.

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

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

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

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

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

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

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

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

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

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

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların %100'ü (Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).

8. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye

Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si.

9. (6728 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle kaldırılan bent; Yürürlük 09.08.2016) [4]

10. Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı.

11. İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.

12. Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.

13. Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın, elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'i. Bu

[4] *6728 sayılı Kanunun 15/a maddesiyle, GVK'nın 89 uncu maddesinin birinci fıkrası (9) numaralı bendinde düzenlenen Ar-Ge indirimi, 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve düzenlemelere 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanunun 3/A maddesinde yer verilmiştir.*

indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya ve Türkiye'ye transfer edilecek kazanç tutarını sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

14. 01/07/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının %100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının %150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre %150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Cumhurbaşkanı; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.

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

15. (7338 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle yürürlükten kaldırılan bent; Yürürlük; 1.1.2021 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 26.10.2021)

16. Tam mükellef gerçek kişilerin, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 225 inci maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirdikleri mal ihracatı kapsamında elde ettikleri kazancın %50'si. Bu indirimden yararlanılabilmesi için bu kapsamda sayılan;

a) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 400.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması,

b) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 800.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama bir tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,

c) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 1.600.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,

d) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 2.400.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama üç tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması, şarttır. (Bu bentte geçen sigortalı ibaresi 5510 sayılı Kanun kapsamında sigortalı sayılanları ifade eder.)

Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oran, tutar ve sayıları yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya, Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.[5]*"*

Sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlarla düzenlenen söz konusu indirim hükümleri, gelir vergisi matrahını ve dolayısıyla hesaplanan gelir vergisini azaltmaktadır. Vergi harcamasının hangi durumlarda söz konusu

[5] *7256 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle, 01/01/2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere bu bent eklenmiştir.*

olacağını belirlerken, belirli ekonomik, sosyal ve kültürel amacın varlığı, bu amacı gerçekleştirmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin olması ve bunun sonucunda belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörlere veya gelir gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan verginin ödenmemesi veya daha az vergi ödenmesi halinin sağlanması gerekmektedir. Ancak bir uygulama genele ilişkin bir düzenleme içeriyorsa veya taraflara bir kazanım sağlamıyorsa, bu durumda vergi harcaması olarak kabul edilmeyecektir.

Dolayısıyla, 89 uncu maddenin birinci fıkrasının her bir bendinin bu çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre (1), (2), (4), (5), (6), (7), (10) ve (11) numaralı bentler kapsamında beyanname üzerinde matrahtan yapılan indirimlerde sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlar söz konusu olmakla birlikte, bu indirimler tüm gelir vergisi mükellefleri için söz konusu olduğundan, ayrıca yardım ve bağışın yapıldığı kurum ve kuruluşların faaliyetleri kar amacı ve ticari amaçtan ziyade, kamu hizmeti niteliği ön planda olduğundan vazgeçilen vergi, vergi harcaması olmayacaktır.

Diğer taraftan (3), (8), (12), (13), (14) ve (16) numaralı bentler kapsamında yapılan indirimler ise belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörlere veya gelir gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olduğundan, yapılan indirimler sonucunda alınmasından vazgeçilen gelir vergisi, vergi harcaması mahiyetindedir.

Beyanname üzerinde yapılan söz konusu indirimler gelir vergisi matrahını ve dolayısıyla hesaplanan gelir vergisini azaltmaktadır. Bu indirim tutarları elde edilen kazanca uygulanmadan 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, mevcut durumda beyan edilen gelir üzerinden

hesaplanmış olan verginin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.1.24. Hasılat esaslı kazanç tespiti (Madde 113)

25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun mülga 38 inci maddesi; 7104 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle "Hâsılat esaslı vergilendirme" başlığıyla yeniden düzenlenmiştir. Benzer bir uygulamanın, vergi uygulamalarının basitleştirilmesi, mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması amacıyla, kazanç üzerinden alınan vergilerde de uygulanması açısından 7186 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunda yapılan düzenlemeyle şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükellefler için "Hasılat esaslı kazanç tespiti" yoluyla vergiye tabi kazancın tespitine imkan sağlanmıştır.

193 sayılı Kanunun mülga 113 üncü maddesi aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

"Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükelleflerin talep etmeleri hâlinde söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri gayrisafi hasılatlarının (25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 38 inci maddesi kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler için hesapladıkları katma değer vergisi dâhil tutarın) %10'u bu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak esas alınır. Vergiye tabi kazancın bu suretle tespitinde ilgili faaliyete ilişkin giderler dikkate alınmaz ve bu kazanca herhangi bir indirim veya istisna uygulanmaz.

Kazançları birinci fıkra kapsamında tespit edilenlerin;

a) Bu faaliyetlerine ilişkin gider veya maliyetleri, vergiye tabi diğer kazanç veya iratlarının tespitinde dikkate alınmaz.

b) Bu kazançları dışındaki beyana tabi diğer kazanç veya iratları hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.

c) İki yıl geçmedikçe bu usulden çıkmaları mümkün değildir.

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkrası hükümleri uyarınca bir takvim yılı içinde iki kez ceza kesilen mükellefler, cezanın kesildiği ve takip eden iki takvim yılına ait kazançları için bu madde hükümlerinden yararlanamaz.

Bu madde hükümleri kurumlar vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı iki katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, kanuni oranına getirmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Bu düzenleme ile şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükelleflerin talep etmeleri hâlinde söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri gayrisafi hasılatlarının (Katma Değer Vergisi Kanununun 38 inci maddesi kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler için hesapladıkları katma değer vergisi dâhil tutarın) %10'u bu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak esas alınacaktır. Vergiye tabi kazancın bu suretle tespitinde ilgili faaliyete ilişkin giderler dikkate alınmazken bu kazanca herhangi bir indirim veya istisna uygulanmayacaktır.

Bu kapsamda, söz konusu faaliyetler dolayısıyla mükelleflerin hasılat esaslı vergilendirmeyi tercih etmeleri halinde gerçek usulde kazancın beyanında sapma olacaktır. Dolayısıyla gerçek usul beyan

yöntemiyle hesaplanan vergi ile hasılat esaslı vergilendirme arasındaki alınmasından vazgeçilen vergi tutarı, vergi harcamasının konusunu oluşturacaktır.

2.1.25. Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi (Mükerrer Madde 121)

Madde düzenlemesi[6] ile vergiye uyumlu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan ettikleri gelir ve kurumlar vergisinin belli bir kısmına kadar indirim yapılması imkânı sağlanarak vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.

Madde metni şu şekildedir:

"Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından (9.900.000 TL) fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi

[6] *Bu madde başlığı "Ücretlilerde vergi indirimi:" iken 23/02/2017 tarihli ve 6824 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle metne işlendiği şekilde yeniden düzenlenmiştir.*

matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması,

2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları

ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

şarttır.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.

Birinci fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Söz konusu düzenleme, vergilerin düzenli ödenmesini teşvik etmek amacıyla getirilmiş olup sadece belirtilen şartları taşıyan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyannameleri üzerinden hesaplanan

vergilerin %5'inin (2025 yılı 9.900.000 TL'yi aşmamak kaydıyla), hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden indirilmesi suretiyle uygulanacaktır. Bu düzenleme, vergiye gönüllü uyumu teşvik etmek amacıyla sadece şartları taşıyan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine uygulanacağı için vergi harcaması niteliği taşımaktadır.

Ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olanların yıllık beyannamede hesaplanan gelir vergisinin %5'i bu düzenleme kapsamında yapılan vergi harcamasına eşit olacaktır.

2.1.26. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları (Geçici Madde 67)

31/12/2004 tarihli ve 5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 30 uncu maddesiyle eklenen ve 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Bu maddenin uygulama süresi 01/01/2006-31/12/2030[7] olarak belirlenmiştir. Madde metninin ilgili kısımları şu şekildedir:

"GEÇİCİ MADDE 67- 1) 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,

[7] *11.12.2025 tarihli ve 33104 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10680 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı gereği 31.12.2030 tarihine kadar uzatılmıştır.*

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),

d) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yaparlar. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran %0 olarak uygulanır.

...

Hazine ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde, tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul'da işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az %51'i Borsa İstanbul'da işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının (Katılma payları sadece nitelikli yatırımcılara satılabilen, Türkiye Elektronik Fon Alım Satım Platformu'nda işlem görmeyen ve fon portföyüne alınacak varlık ve işlemlere ilişkin herhangi bir oransal sınırlamaya tabi olmayan yatırım fonları hariç) bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma paylarının elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kâr paylarının hisse

sahipleri adına tahsilinde bu fıkra hükümleri uygulanmaz. Tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul'da işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci madde hükümleri uygulanmaz.

...

2) Bu Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Hazine ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri 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 yapılsa 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.

3) Bankalar ile aracı kurumlar, bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını (hisse senetleri ile (1) numaralı fıkranın altıncı paragrafında belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları hariç) (1) numaralı fıkra kapsamında tevkifata tâbi tutulmaksızın almaları halinde, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden %15 oranında tevkifat yaparlar. 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 alınır. Tevkif edilen vergiler (1) numaralı

fıkra kapsamında verilecek beyannameye dahil edilmek suretiyle beyan edilir ve ödenir.

4) Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98 inci ve 119 uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

...

8) Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın %15 oranında vergi tevkifatına tâbi tutulur. Bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde uyarınca ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu fon veya ortaklıklarının katılma paylarının 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.

9) Bu maddenin yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde bu madde

hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

10) Bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler için bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

...

13) Bu maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, 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 kişilerince 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 göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizi alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile döviz, kıymetli madenler ve Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer varlıklar üzerine yapılan kaldıraçlı işlemlere ilişkin sözleşmeler bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur."

...

Yapılan düzenleme ile 01/01/2006 tarihinden itibaren, çeşitli finansal araçlardan elde edilen getirilerin aynı düzeyde kaynakta

vergilenmesi, ticari faaliyetlere dâhil olmayan gelirler için kaynakta yapılan bu vergilemenin nihai vergileme olması öngörülmüştür.

Geçici 67 nci maddenin birinci fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca,

- Sermaye şirketlerinin (Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar),
- Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonların,
- Münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenlerin,

geçici 67 nci maddenin birinci fıkrası kapsamında elde ettikleri gelirleri üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacaktır.

Madde hükmüne 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 birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Ancak 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (l) ve (p) bentleri kapsamına giren kurumlar ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden birinci ve dördüncü fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz. Dolayısıyla bunlar dışında kalan gerçek veya tüzel kişilerin elde ettikleri gelirler tevkifat kapsamında olacaktır.

Geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi gelirler şunlardır:

- Hisse senedi alım-satım kazançları,
- Devlet tahvili ve hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Özel sektör tahvil ve bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler,
- Hazine veya diğer kamu tüzel kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,
- Aracı kuruluş varant ve sertifikalarından elde edilen gelirler,
- Altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri ile 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar,
- Döviz, kıymetli madenler ve Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer varlıklar üzerine yapılan kaldıraçlı işlemlere ilişkin sözleşmeler.

Geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi olmayan gelirler şunlardır:

- Hisse senedi kar payları,
- Hazine (Eurobond) ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım-satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ve bunların dönemsel getirilerinin tahsili,
- Tam mükellef kurumlara ait olup Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,
- Sürekli olarak portföyünün en az %51'i Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma paylarının elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,
- Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri,
- Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler.

Maddenin (17) numaralı fıkrasına göre Cumhurbaşkanı bu maddede yer alan oranları her bir sermaye piyasası aracı, ihraç edenler, ihraç veya iktisap tarihi, hesap türü, hesap açılış tarihi, kazanç ve irat türü ile bunların vadesi ve bunları elde edenler itibarıyla, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iade edilmesinden veya diğer şekillerde elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar için fonun portföy yapısına göre, ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya %40'a kadar artırmaya yetkilidir.

Dolayısıyla geçici 67 nci madde finansal araçlara bağlı işlemlere ilişkin ekonomik amaçlı olarak ticari kazanç, arızi ticari kazanç, değer artış kazancı ve menkul sermaye iradı elde edenlere yönelik özel bir uygulama olmakta ve 193 sayılı Kanunun genel yapısından ve 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre yapılan hesaplamadan farklılık arz etmektedir.

Buna göre, bu madde kapsamında elde edilen gelirler üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, ilgili gelirin elde edilmesi esnasında tabi olduğu orana göre yapılan tevkifatın mahsup edilmesi sonucu oluşan fark vergi harcaması olacaktır. Yine, tevkifat yapılmadığı halde, söz konusu madde uyarınca hiçbir şekilde beyanname verilmeyen kazanç ve iratlar için de vergi harcaması oluşacaktır. Ancak ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelirler, ticari kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacağından ve bu madde kapsamında ödenmiş vergi, geçici vergi veya yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edileceğinden, ticari kazanca dâhil bu madde kapsamındaki finansal araçlara bağlı işlemlerde vergi harcaması oluşmayacaktır.

Geçici 67 nci maddenin dokuzuncu fıkrası uyarınca, 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde, bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31/12/2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır. Burada menkul kıymetin ihraç tarihi önem arz etmektedir.

Geçici 67 nci maddenin onuncu fıkrası uyarınca, 01/01/2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından ve elde tutulma sürecinde elde

edilen gelirler için bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31/12/2005 tarihinde yürürlükte olan mevzuat hükümleri uygulanacaktır. Burada ise menkul kıymetin iktisap tarihi önem arz etmektedir.

Dolayısıyla bu gelirler için bankalar ve aracı kurumlarca geçici 67 nci madde kapsamında tevkifat yapılmayacak olup 193 sayılı Kanunun 31/12/2005 tarihinde yürürlükte olan hükümleri uygulanacaktır.

01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilecek faiz gelirlerine (dövize, altına ve başka bir değere endeksli olanlar hariç), 213 sayılı Kanun hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerleme oranının, aynı dönemde devlet tahvili ve hazine bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilen indirim oranı uygulanacaktır. Söz konusu indirim oranı 2024 yılı için 329 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde %123,64 olarak belirlenmiştir. Buna göre 2024 yılında hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri beyan edilmeyecektir.

Bu kapsamda elde edilen gelirlerin, indirim oranı uygulanmamış haliyle 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 94 üncü madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır. Ancak ticari kazanca dâhil olanlarda indirim uygulanmayacağından bunlar için vergi harcaması oluşmayacaktır.

Ayrıca yurt dışında ihraç edilen tahvil ve bonolar (Eurobondlar)'dan elde edilen faiz gelirleri geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi

olmamakta ve bunlar 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olsa da döviz cinsinden olduğu için indirim oranı da uygulanmamaktadır. Bunlardan elde edilen gelirler kapsamında vergi harcaması ortaya çıkıp çıkmadığının değerlendirilmesinin 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesine göre yapılması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen geçici 67 nci madde kapsamında beyan ettirilmeyen veya tevkifat usulüyle vergilendirilen finansal araçlara dayalı gelirlerin yanında, mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, beyan edilmeyen kazanç ve irat tutarının mevcut kazanç ve irat tutarına eklenerek, toplam kazanç ve irat üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, geçici 67 nci madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.1.27. Jokey, jokey yamakları ve bunların antrenörlerine ödenen ücretler (Geçici Madde 68)

193 sayılı Kanunun geçici 68 inci maddesinde;

"*31/12/2025 tarihine kadar, 10/7/1953 tarihli ve 6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanuna göre lisans sahibi olan veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi tarafından 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. Lisans sahibi veya lisans sahibince yetkilendirilen*

kişi aracılığıyla yapılan ücret ödemelerinde gelir vergisi tevkifatı lisans sahibi veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi 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.

Cumhurbaşkanı, %20 oranını %25 oranına kadar artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Düzenleme ile At Yarışları Hakkında Kanuna göre lisans sahibi olan veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi tarafından 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. Düzenlenen geçici madde ile uygulamada ortaya çıkan belirsizliklere son vermek ve anılan ücretlerin vergilendirilmesinde kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.

Bu madde kapsamında yapılan ödemelerin safi tutarı üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, söz konusu maddeye göre %20 oranında tevkif edilip tarh ve tahakkuk ettirilen gelir vergisinin düşülmesi sonucu belirlenen tutar vergi harcamasına konu olacaktır.

Bu gelirler yanında mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, beyan edilmeyen kazanç tutarının mevcut kazanç tutarına eklenerek, toplam kazanç ve irat üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, bu madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.1.28. Yatırım indirimi (Geçici Madde 69)

30/03/2006 tarihli ve 5479 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle 193 sayılı Kanunun *"Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası"* başlıklı 19 uncu maddesi 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış olup anılan Kanunun 3 üncü maddesiyle de 193 sayılı Kanuna geçici 69 uncu madde eklenmek suretiyle yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasına ilişkin geçiş hükümleri düzenlenmiştir. Madde metni şu şekildedir:

"GEÇİCİ MADDE 69 – Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

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

Dolayısıyla, yatırım indirimi istisnası uygulaması sonucunda kazanç tutarına gelir vergisi mükellefleri, yatırım indirimi istisnası uygulayacakları dönemde 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yürürlükte bulunan vergi tarifesini; kurumlar vergisi mükellefleri ise 5520 sayılı Kanunun 32 nci maddesinde yer alan kurumlar vergisi oranını uygulamak suretiyle yatırım indirimi istisnasından yararlandıkları dönemlere ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Diğer taraftan, 24/04/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Kanuna 09/04/2003 tarihli ve 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6 ncı maddeleri çerçevesinde yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnasından yararlanılması halinde, 193 sayılı Kanunun geçici 61 inci maddesi uyarınca yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın %19,8 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Bu durumda yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapıldığı takdirde kurumlar vergisi yönüyle cari oranın uygulanması neticesinde bulunan tutardan %19,8 oranında yapılan tevkifat tutarının düşülmesi sonucu bulunan tutar vergi harcaması olmaktadır. Gelir vergisi için yatırım indirimi uygulanmamış haliyle mevcut kazanca 103 üncü maddede düzenlenen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, %19,8 oranında yapılan tevkifat tutarının düşülmesi sonucunda çıkan fazla fark vergi harcaması olurken, fark çıkmaması halinde ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

Yatırım indiriminden yararlanan kazançlar için tevkifatın olmadığı durumlarda ise gelir vergisi yönüyle yatırım indirimi uygulanmamış haliyle 103 üncü maddeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, yatırım indirimi uygulanmış haliyle hesaplanan ve ödenen gelir vergisinin düşülmesi halinde aradaki fark vergi harcaması olurken, kurumlar vergisi yönüyle yatırım indiriminden yararlanan kazançlar için cari oranda hesaplanacak kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

2.1.29. Sporculara yapılan ücret ödemeleri (Geçici Madde 72)

Sporculara ücret olarak yapılan ödemeleri düzenleyen 193 sayılı Kanunun geçici 72 nci maddesinde;

"(1) 31.12.2028 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için %20,

2) En üst altı ligdekiler için %10,

3) Diğer liglerdekiler için %5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5.

(2) Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu madde kapsamındaki gelirler toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması hâlinde, bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edilir. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir

vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilir.

(3) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31/12/2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanır.

(4) Cumhurbaşkanı birinci fıkrada yer alan oranları sıfıra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

31/12/2028 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ödemelerinde geçici 72 nci madde hükümleri uygulanacaktır. Hizmet erbabına ödenen ücretler 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Tevkif usulü cari olmayan ücretlerden, diğer ücretler dışında kalan ücretler yıllık beyanname ile beyan edilmekte ve bunlara 103 üncü maddede belirtilen artan oranlı tarife uygulanmaktadır.

Bu madde kapsamında yapılan ödemelerin safi tutarı üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, bu maddeye göre tevkif edilip tarh ve tahakkuk ettirilen gelir vergisinin düşülmesi sonucu bulunan tutar vergi harcaması olacaktır. Diğer taraftan 01/01/2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirin 103 üncü maddedeki tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması halinde beyanname verilmesi gerekecek olup bu kapsamdaki sporcu ücretleri açısından vergi harcaması oluşmayacaktır.

Bu gelirler yanında mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, beyan edilmeyen kazanç tutarının mevcut kazanç tutarına eklenerek, toplam kazanç ve irat üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre

hesaplanacak gelir vergisinden, bu madde kapsamında yapılmış olan tevkifatın ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.1.30. Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetleri (Geçici Madde 76)

193 sayılı Kanunun geçici 76 ncı maddesi şu şekildedir:

"10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna edilen bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamelere dahil edilmez.

Hazine ve Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Maddeyle, 10/02/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu çerçevesinde, mudi ile lisanslı depo işletmesi arasında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar; tarım ürünlerinin ticaretini kolaylaştırmak, depolanması için yaygın bir sistem oluşturmak, ürün sahiplerinin mallarının emniyetini sağlamak ve kalitesini korumak, ürünlerin sınıf ve derecelerinin yetkili sınıflandırıcılar tarafından saptanmasını sağlamak, tarım ürünleri lisanlı depo işleticilerinin kişiler arasında ayrım yapmaksızın tarım ürünlerini kabul etmelerini temin etmek, ürünlerin mülkiyetini temsil eden ve finansmanını, satışını ve teslimini

sağlayan ürün senedi çıkarmak ve standartları belirlenmiş tarım ürünlerinin ticaretini geliştirmek üzere 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Ürün senetleri esas itibarıyla, standardı, nitelik ve özellikleri belirli bir tarım ürününün mülkiyetini ifade ettiğinden ürün senedinin el değiştirmesine paralel olarak senette tanımlanan ürünün mülkiyeti de el değiştirmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar üzerinden, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi çerçevesinde vergi kesintisi de yapılmayacağından, elde edilen kazançlar için gelir vergisi yönüyle 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi, kurumlar vergisi yönüyle ise cari oranda hesaplanacak kurumlar vergisi vazgeçilen gelir olarak vergi harcaması mahiyetindedir.

Gelir vergisi yönüyle bu gelirler yanında mükellefin beyan etmiş olduğu başka gelirlerinin de olması halinde, beyan edilmeyen kazanç tutarının mevcut kazanç ve irat tutarına eklenerek, toplam kazanç ve irat üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 193 sayılı Kanunun ilgili maddelerine göre yapılmış olan tevkifatların ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.1.31. Yatırım teşvik belgeli gelir vergisi stopajı desteği (Geçici Madde 80)

193 sayılı Kanunun geçici 80 inci maddesi şu şekildedir:

"Cumhurbaşkanınca istatistiki bölge birimleri sınıflandırması, kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate

alınmak suretiyle belirlenen illerde yapılacak yatırımlar için Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin ücretlerinin sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

Birinci fıkraya istinaden terkin edilecek verginin hesabında, öncelikle 32 nci maddede yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınır.

Yatırımın tamamlanamaması veya teşvik belgesinin iptal edilmesi halinde, gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması nedeniyle terkin edilen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından yararlanır.

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise kalan süre kadar devralan yararlanır.

Bu madde kapsamındaki gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananlar, diğer kanunlarda yer alan aynı mahiyetteki hükümlerden ayrıca yararlanamazlar.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten 31/12/2023

tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda, teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin ücretlerinin sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlanacağı tarihten itibaren 10 yıl süreyle bu ücretlerle ilgili olarak verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilecektir. Böylece, yatırımcıların istihdam nedeniyle katlandıkları mali yükler açısından önemli bir destek sağlanmaktadır. Bu teşvik unsurunun esas amacı işverenlerin istihdam maliyetini azaltmaktır.

Gelir vergisi stopajı teşvikinden, Cumhurbaşkanınca belirlenen iller ve ilçelerde yapılacak yatırımlar için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; 193 sayılı Kanunun geçici 80 inci maddesinin yürürlüğe girdiği 01/07/2012 tarihinden itibaren 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle yararlanılması mümkündür. Dolayısıyla 31/12/2023 tarihinde kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan bir yatırım için gelir vergisi stopajı teşviki en son, 31/12/2033 tarihine kadar uygulanacaktır.

Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan dönemden itibaren herhangi bir nedenle gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılmaması durumunda 10 yıllık sürenin uzaması mümkün bulunmamaktadır.

Bu kapsamda muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk ettirilip terkin edilen gelir vergisi, vergi harcaması olacaktır. Ancak 7349 sayılı Kanunla 01/01/2022 tarihinden itibaren asgari ücret gelir vergisinden istisna edilmiş ve asgari geçim indirimi kaldırılmıştır. Bu kapsamda düzenlemenin esasını oluşturan asgari ücretin brüt tutarına kadar olan

indirim uygulaması söz konusu olmadığından, bu düzenlemeye ilişkin vergi harcaması 2022 yılından itibaren oluşmamaktadır.

2.1.32. Bireysel katılım yatırımcısı indirimi (Geçici Madde 82)

193 sayılı Kanunun geçici 82 nci maddesi şu şekildedir:

"31/12/2027 tarihine kadar, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 253 üncü maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilirler. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için bu oran %100 olarak uygulanır.

Yıllık indirim tutarı 2.500.000 TL'yi aşamaz. İlgili yıl kazancından indirilemeyen kısım, izleyen yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.

İki tam yıl elde tutma şartının yerine getirilmemesi halinde, bireysel katılım yatırımcısı indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılır. Bu maddeye göre zamanında alınamayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını

veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun doğduğu tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar.

Bireysel katılım yatırımcılarının vergi desteklerinden yararlanabilmesi için, birinci fıkrada belirtilen iştirak hisselerini iktisap etmeden önce Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurarak bireysel katılım yatırımcısı lisansı almış olmaları ve lisans kapsamında ortaklık kurdukları kurumlar tarafından yapılacak faaliyetleri beyan etmeleri şarttır.

Bireysel katılım yatırımcıları, iştirak ettikleri kurumun doğrudan veya dolaylı olarak ya da ayrı ayrı veya birlikte hâkim ortağı olamazlar. Bireysel katılım yatırımcısı; eşinin, kendisinin veya eşinin altsoyu ve üstsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarının ya da idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan ya da nüfuzu altında bulunan kurumlara iştirak edemez.

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 253 üncü maddesi kapsamında vergi desteğinden yararlanması Hazine ve Maliye Bakanlığınca desteklenmeyen sektörlerde ve/veya faaliyetlerde yatırım yapıldığının tespit edilmesi, ortaklık paylarına ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığınca getirilen şartlara uyulmaması, dördüncü fıkra kapsamında beyan edilen faaliyetlerde bulunulmaması ve beşinci fıkradaki hükme aykırı işlem tesis edilmesi durumunda üçüncü fıkra hükümleri uygulanır.

İki yıllık süre şartının yerine getirilememesine neden olan mücbir sebep halleri ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Cumhurbaşkanı birinci fıkrada yer alan 31/12/2027 tarihini beş yıla kadar uzatmaya, bu madde kapsamında indirim oranını ve azami indirim tutarını %50'sine kadar artırmaya ve bu oran ve tutarları sıfıra kadar indirmeye yetkilidir."

Madde ile Bireysel Katılım Sermayesi (BKS) alanında faaliyette bulunacak gerçek kişilerin, yani Bireysel Katılım Yatırımcılarının (BKY) finansmana erişim noktasında sıkıntı yaşayan erken aşama şirketlere yatırım yapmalarının Devlet tarafından desteklenmesi ve düzenlenmesine ilişkin genel çerçeve çizilmiştir. Yapılan düzenlemelerle, öncelikle bireysel katılım yatırımlarının cazip hale getirilmesi, ayrıca dünya uygulamaları dikkate alınarak kurumsallaşmanın tesis edilmesi ve bireysel katılım sermayesi piyasasında iş etiğinin hâkim kılınması amaçlanmaktadır.

Buna göre bireysel katılım yatırımcısı; devlet desteklerinden yararlanmaları için kendilerine lisans verilecek olan, kişisel varlıklarını ve/veya tecrübe ve birikimlerini başlangıç veya büyüme aşamasındaki girişimlere aktaran gerçek kişi yatırımcılardır.

15/02/2013 tarihli Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik çerçevesinde iktisap edilen;

- Tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerinin alış bedellerinin %75'i,
- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş anonim şirketlere ait iştirak hisselerinin alış bedellerinin %100'ü,

söz konusu iştirak hisselerinin en az iki tam yıl elde tutulması şartıyla, bireysel katılım yatırımcısı indirimi olarak yıllık beyanname ile bildirilen kazanç ve iratlardan indirilebilecektir.

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden, indirime konu iştirak hisselerinin iktisap edildiği vergilendirme dönemine ilişkin verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde yararlanılabilecektir.

Bireysel katılım yatırımcısı indirimine konu anonim şirket hisse senetlerinin indirime esas tutarlarının tespitinde alış bedellerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Beyana tabi kazanç ve iratlardan bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar yıllık bazda 2.500.000 TL'yi aşamayacaktır.

Hisselerin iktisap edildiği döneme ilişkin beyannamede bildirilen kazanç ve iradın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarlar, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanununa göre ilgili yıllar için hesaplanan yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu indirim uygulamasından, 31/12/2027 tarihine kadar gerçekleştirilecek yatırımlarla ilgili olarak yararlanılabilecektir.

Bireysel katılım yatırımcısı desteğinden yararlanan kazançlarda, bireysel katılım yatırımcısı indirimi uygulanmamış haliyle 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 193 sayılı Kanunun ilgili maddelerine göre yapılmış olan tevkifatların ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.2. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları

Bu başlık altında 13/06/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan vergi harcamaları hakkında bilgi verilmektedir.

2.2.1. Muafiyetler (Madde 4)

5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinde kurumlar vergisinden muaf olan kurum ve kuruluşlara yer verilmiştir. Bu maddeye göre;

"Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:

a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.

b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar. (Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri bu muafiyeti ortadan kaldırmaz.)

c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlar.

d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler.

e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.

f) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.

g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar.

h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler.

ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,

2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,

3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.

i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette

bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.

j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri. (Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismana tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi

yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)

l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.

m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.).

n) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler.

o) 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri.

ö) (Ek: 15/7/2016-6728/55 md.) (Mülga:21/3/2018-7103/74 md.)

p) 18/6/2009 tarihli ve 5910 sayılı Türkiye İhracatçılar Meclisi ile İhracatçı Birliklerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 18 inci maddesi kapsamında ihracatçılar lehine münhasıran ihracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar ile katılım bankalarının ortağı olduğu ve katılım bankacılığı ilke ve esaslarına uygun her türlü finansman

için kefalet vermek amacıyla kurulan Katılım Finans Kefalet Anonim Şirketi.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûller Maliye Bakanlığınca belirlenir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Söz konusu maddenin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan faaliyetler devlet olmanın gereği olarak daha çok kamu tarafından yapılması zorunlu olan, kar amacından ziyade sosyal amaçlarla işletilen ve giderleri kamu bütçesinden karşılanan bedelsiz veya çok düşük bedelli faaliyetlerdir. Kamu idare ve kuruluşlarından maksat, merkezi yönetim kapsamında olan genel ve özel bütçeli idareler ile il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Zaten bu faaliyetler ticari mahiyet arz edecek şekilde, kazanç elde etme amaçlı ve belirli bir organizasyon dâhilinde yapılması durumunda kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Ancak, 04/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı; ek 7 nci maddesinde de vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının 56 ncı maddede yer alan mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edecekleri hükmü yer almaktadır. Bu çerçevede, vakıf üniversiteleri ve bünyelerinde yer alan ve ücret karşılığında sağlık hizmeti veren sağlık kurumları, iktisadi işletme niteliğinde olmakla birlikte, vakıflara ait üniversiteler Yükseköğretim Kanununun 56 ncı maddesi uyarınca genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandığından, vakıf üniversiteleri ve bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları da kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Dolayısıyla vakıf

üniversitelerinin ve bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumlarının elde etmiş oldukları gelir ve kazançlar üzerinden alınmayan vergi, vergi harcamasına konu olacaktır. Bununla birlikte söz konusu vergi harcaması, bu madde yerine 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu kapsamında dikkate alınmaktadır.

Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır. Anılan muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarına uygulanacaktır. Bir emekli ya da yardım sandığı ile sosyal güvenlik kurumunun, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, tüzel kişiliğinin yanında ayrıca "kanunla kurulmuş olma" şartı da aranacaktır. 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanununun mülga geçici 1 inci maddesine göre, T.C. Emekli Sandığı, Bağ-Kur ve Sosyal Sigortalar Kurumu, Kanun'un yürürlük tarihi itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumu'na devredildiğinden, anılan Kanuna göre kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu da kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Ancak bu muafiyetler söz konusu kurumların iktisadi işletmelerini kapsamayacaktır. Dolayısıyla bu kapsamda vergi harcaması oluşmayacaktır.

Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Görevleri gereği hizmet yapan ve aldıkları resim ve harçları merkezi yönetim bütçesine aktaran bu kamu kurumlarının muafiyetinde vergi harcaması oluşmayacaktır. Yine Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) ve (o) bentleri kapsamındaki kurumların gelirleri, merkezi yönetim bütçesine aktarılmış olduğundan vergi harcaması oluşmayacaktır. Ancak (g) bendi hükümlerine göre Toplu Konut İdaresi Başkanlığı vergiden muaf kurumlar

arasındadır. Buna bağlı olarak konut tedariki ile ilgili iktisadi işletmeleri de muafiyet kapsamındadır. Dolayısıyla bunların kazançları üzerinden cari oranda alınmayan kurumlar vergisi de vergi harcaması olarak dikkate alınacaktır.

5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendiyle kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olmak üzere Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askeri fabrika ve atölyeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Dolayısıyla belirtilen sınırlar içinde kalmak koşuluyla bu kapsamda vergi harcaması oluşmayacaktır.

Sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar, 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (m) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Bunların, muafiyetten yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. Söz konusu kurum ve kuruluşların ticari mahiyet arz edecek şekilde faaliyette bulunması durumunda elde edilecek kazanç vergi harcaması kapsamında değerlendirilecektir. Aksi takdirde vergi harcaması oluşmayacaktır.

Diğer taraftan daha çok iktisadi işletme niteliği arz eden, ticari mahiyet ve organizasyon gerektiren (ç), (d), (ı), (i), (j), (k), (l), (n) ve (p) bentleri kapsamında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların kazançları üzerinden alınmayan kurumlar vergisi, vergi harcamasına konu olacaktır. Ancak kurumlar vergisinden muaf olan bu kurum ve kuruluşlara yapılan ödemelerden, 193 sayılı Kanunun 94 ve geçici 67 nci maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun 15 ve 30 uncu maddeleri hükümlerine göre tevkifat yapılmışsa, yapılan vergi kesintilerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.2.2. İstisnalar (Madde 5)

5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesi;

"(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlenmesinden kaynaklanan değer artış kazançları,

Diğer yatırım fonu katılma payları ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen (d) bendindeki istisnadan yararlanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilenler hariç,[8] *kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.*

b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,

---

[8] *28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle bu bentte yer alan "elde edilen" ibaresi, "elde edilen, (d) bendindeki istisnadan yararlanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilenler hariç," şeklinde değiştirilmiştir.*

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları için istisna oranı, iştirak payını elinde tutan şirketin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olması ve kazancın elde edildiği hesap

dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, bu bentte belirtilen diğer şartların sağlanması koşulu aranmaksızın %50 olarak uygulanır.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

ç) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı.

d) Türkiye'de kurulu;

1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

2) Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, (Esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç)

5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kâr payı olarak dağıtılması şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar kârın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.[9]

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı[10]*.*

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden

---

[9] *28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle eklenen paragraf.*

[10] *9160 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile istisna oranı %50 olarak belirlenmiştir. Yürürlük:27.11.2024*

istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

f) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama

işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

g) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

h) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.

ı) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü

alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların, kreş ve gündüz bakımevlerinin ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.).

i) Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

Bu bent hükümleri, 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır.

j) Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece

kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu varlıkların,

i) Kiracı tarafından veya

ii) Kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dâhil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâlleri hariç),

üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tekemmül etmemesi hâlinde, istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

k) Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar

sadece kaynak kuruluş tarafından varlık kiralama şirketinden devralındığı tarihten itibaren bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu varlıkların, kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, varlık kiralama şirketine devrinden önce bu varlıkların kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak kaynak kuruluş nezdinde vergilendirme yapılır.

Söz konusu varlıkların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda ise varlık kiralama şirketlerinin bu satış işleminden doğan kazançları varlık kiralama şirketleri nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulur ve istisna uygulaması dolayısıyla kaynak kuruluş adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(2) Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan; vergi yüküne ilişkin oranları ayrı ayrı veya birlikte sıfıra kadar indirmeye veya kurumlar vergisi oranına kadar artırmaya, diğer oranları ayrı ayrı veya birlikte sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya, Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

(3) Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez. Şu kadar ki iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri, Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasına isabet edenler de dâhil olmak üzere, kurum kazancından indirilebilir."

şeklinde düzenlenmiştir.

Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları, 5 inci maddenin birinci fıkrasında sayılmıştır.

Fıkranın (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmekte olup buna göre kurumların;

- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve söz konusu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlenmesinden kaynaklanan değer artış kazançları,

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Diğer yatırım fonlarının katılma paylarından ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendindeki istisnadan

yararlanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilenler hariç, kâr payları için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle yapılan değişiklikle 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde düzenlenen fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) bentte öngörülen kazanç istisnasından yararlanabilmeleri için, taşınmaz gelirlerinin %50'sini dağıtmaları şartı getirilmiştir. Dolayısıyla, kar dağıtımı şartını sağlayan ve söz konusu istisnadan faydalanan bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir. Kar dağıtımı şartını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları ise iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir.

Bu bentte mükerrer vergilemenin önlenmesi amacıyla iştirak kazançları istisnası düzenlenmektedir. Bu kapsamda istisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmesine yönelik teknik düzenleme yapılmış olup bu kapsamda vergi harcaması oluşmayacaktır.

Ancak, Türkiye’de kurulu olan girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu kapsamda kazançları vergiden istisna olan bu kurumlardan kar payı ile katılma paylarının fona iadesinden doğan kazançları elde eden kurumlarda da vergilendirme yapılmadığından, elde edilen kar payına isabet eden kurumlar vergisi, vergi harcamasını oluşturacaktır.

Fıkranın (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu bentte belirtilen istisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi

gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır.

Diğer taraftan, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket

kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

Ayrıca 7491 sayılı Kanun ile 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yapılan değişiklikle; kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olan ve iştirak edilen kurumdan elde edilen kar payı niteliğindeki kazancı, elde edilen hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer eden kurumların söz konusu kazançlarının %50'sinin kurumlar vergisinden istisna edilmesine imkân tanınmıştır.

Dolayısıyla bu kapsamda istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan cari orandaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır. Ancak, vergi harcamasının hesaplanmasında, 5520 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre belirlenen tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının %25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmının mahsup edilebileceğinin dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre bu kazançların yurt dışında taşıdığı vergi yükü Türkiye'deki vergi yüküne eşit veya daha fazla ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

Fıkranın (c) bendi ile kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, tam mükellef olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az 2 tam yıl

(730 gün) süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla bu kapsamda istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan cari orandaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

Fıkranın (ç) bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değerin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

İstisna, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır.

Emisyon primi, hisse senetlerinin itibari değer üzerinde bir bedelle satılması halinde, satış bedelinin itibari değeri aşan kısmı olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla emisyon primi bir nevi ilgili anonim şirketin şerefiyesi olmakta ve ortaklar şirket paylarını şerefiyeli olarak satın almaktadır. Emisyon primleri öz kaynakları artırıcı unsur olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamasında Sermaye Yedekleri hesap grubunun içerisinde yer almakta olup bir bilanço hesabı olan 520 - Hisse Senedi İhraç Primleri hesabında izlenmekle birlikte, emisyon primleri anonim şirketler için elde ettikleri artı bir değer yani kazanç olmakta ve istisna tutulmak suretiyle ayrıcalıklı uygulama niteliği kazanmaktadır. Bu kapsamda istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan cari orandaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

Fıkranın (d) bendinde sermaye piyasalarının geliştirilmesi ve derinleştirilmesi amacıyla;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları (Esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç),
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları

anılan fon veya ortaklıkların Türkiye'de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle yapılan değişiklikle bu istisnadan faydalanılabilmesi için, fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak dağıtılması şarttır. Kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda, taşınmaz gelirleri dâhil tüm gelirler için istisnadan yararlanılamayacaktır.

Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dâhil edemeyen ve inşaat projeleri yapamayan fon ve ortaklıkların bahse konu gelirleri bulunmayacağından, bu fon ve ortaklıklar için kar dağıtımı şartı aranmayacaktır.

Dolayısıyla bu kapsamda istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan cari orandaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır. Ancak vergi harcamasının hesaplanmasında, 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesi veya 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin 3 üncü fıkrası kapsamında, 5 inci maddenin (d) bendi uyarınca istisna olan kazançlardan yapılan tevkifatın dikkate alınması gerekmektedir. Tevkifat oranı 2009/14594 sayılı BKK uyarınca %0 olduğundan vergi harcaması oluşacaktır.

Fıkranın (e) bendinde, iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları ile (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, 7456 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile kurumlar vergisi kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan taşınmazlara ilişkin istisna yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla birlikte, 7456 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile kurumlar vergisi kanununa eklenen geçici 16 ncı madde uyarınca, anılan düzenlemenin yürürlüğe girmesinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan

taşınmazlar bakımından söz konusu istisna %25[11] oranında uygulanmaya devam etmektedir.

Bu kapsamda istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan cari orandaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

Fıkranın (f) bendi ile bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacaktır. Yine bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu kıymetlerin satışında da iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

7061 sayılı Kanun ile bankalara borçlu olanların ve bunların kefillerinin, bu borçlara karşılık olarak taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankalara devrinden doğan kazançları ve bankaların bu şekilde elde ettikleri kıymetlerin satışından doğan kazançlarına tanınan kurumlar

[11] *Düzenleme öncesindeki oran %50'dir.*

vergisi istisnası finansal kiralama ve finansman şirketlerini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Ayrıca 6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle oluşan alacaklar kapsamında kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devir aldığı finansal kiralama konusu taşınmazların devrinden doğan kazançları da istisna kapsamına alınmıştır.

Bu kapsamda istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan cari orandaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

Fıkranın (g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

Yine fıkranın (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Dolayısıyla (g) ve (h) bentleri kapsamında istisnadan yararlanan kazançlar üzerinden alınmayan cari orandaki kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır. Ancak vergi harcamasının hesaplanmasında, 5520 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan, mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir hükmünün dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre bu kazançların yurt dışında taşıdığı vergi yükü Türkiye'deki vergi yüküne eşit veya daha fazla ise vergi harcaması oluşmayacaktır.

Fıkranın (ı) bendi ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası düzenlenmiştir. Bu istisna; 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar**,** özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Bu bent ile özel kesimin eğitim faaliyetlerine yatırım yapması teşvik edilmektedir. Bu kapsamda istisna kazanç üzerinden cari oranda alınmayan kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

Fıkranın (i) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiş olup anılan bentte 7061 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile 2018 yılından itibaren geçerli olmak üzere; kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlara ilişkin kurumlar vergisi istisnası korunmuş, münhasıran üretim ve kredi kooperatiflerine tanınan risturn istisnası,

Kanunun 4 üncü maddesinde yer alan kooperatif muafiyetine ilişkin olarak yapılan düzenleme çerçevesinde yürürlükten kaldırılmıştır.

5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da risturnlara ilişkin hükümler uygulanacaktır.

Kooperatiflerce ortaklara dağıtılan risturnlar, ortakların kooperatifle yaptıkları muameleler neticesinde ortaklardan alınan veya onlar lehine doğan fazlaların yine ortaklara iade edilmesidir. Bir başka ifade ile bu meblağlar kooperatifin kazancı olmayıp ortağın parasıdır. Dolayısıyla bu kapsamda gerçek bir kazanç ve bunun üzerinden alınması gereken bir vergi ve vergi harcaması olmayacaktır.

Maddenin birinci fıkrasının (j) ve (k) bentleri kapsamında; her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar ile her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar üzerinden cari oranda hesaplanan kurumlar vergisi de vergi harcaması olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.2.3. Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi (Madde 5/A)

31/05/2012 tarihli ve 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 15/06/2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5520 sayılı Kanunun 5/A

maddesinde yabancı fon kazançlarının ve bunlara aracı olan portföy yöneticiliği yapan şirketlerin yabancı fonlardaki pay sahipliğinden doğan kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna olduğuna ilişkin şarta bağlı düzenleme yapılmıştır. Buna göre;

"MADDE 5/A-(1) Bu Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yabancı fonların, Sermaye Piyasası Kurulunca verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler aracılığıyla, organize bir borsada işlem görsün veya görmesin her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, varant, döviz, emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, kredi ve benzeri finansal varlıklar ve kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle, aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde portföy yöneticiliği yapanlar; söz konusu fonlar için daimi temsilci, bunların işyerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi sayılmaz. Bu kazançlar için beyanname verilmez, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmez.

a) Fon adına tesis edilen işlemlerin portföy yöneticiliği yapan şirketin mutat faaliyetleri arasında yer alan işlemlerden olması.

b) Portföy yöneticiliği yapan şirketin ticari, hukuki ve finansal özellikleri dikkate alındığında, yabancı fon ile arasındaki ilişkinin, emsale uygun koşullarda birbirlerinden bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması.

c) Portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından, verilen hizmet mukabilinde emsallere uygun bedel alınması ve transfer fiyatlandırması raporunun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına verilmesi.

ç) Portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde, sağladığı hizmet mukabilinde her ne ad altında olursa olsun hesaplanan bedeller düşüldükten sonra, doğrudan veya dolaylı olarak %20'den fazla hak sahibi olmaması.

(2) Birinci fıkranın (c) bendinde belirtilen transfer fiyatlandırması raporunun süresinde verilmemesi durumunda, bu raporun ilgili olduğu hesap dönemi için portföy yöneticiliği yapan şirket, fonun Türkiye'de daimi temsilcisi sayılır. Transfer fiyatlandırması raporu verilmiş olmasına rağmen portföy yöneticiliği yapan şirket ile fon arasındaki ilişkide emsaline nazaran daha düşük bedel alınması durumunda ise sadece portföy yöneticiliği yapan şirket adına transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak gerekli tarhiyat yapılır.

(3) Portföy yöneticiliği yapan şirketin, yukarıda belirtilen şartları sağlamak kaydıyla yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır. Fon kazancından portföy yöneticiliği yapan şirkete düşen kısmın hesabında, bu şirkete yönetim ücreti, teşvik, prim, performans ücreti gibi her ne nam adı altında olursa olsun ödenen ücretler dikkate alınmaz. Portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinden doğrudan veya dolaylı olarak %20'den daha fazla hak sahibi olması halinde, ilgili fon kazançlarından bunlara isabet eden tutar genel hükümlere göre vergilendirilir.

(4) Portföy yöneticiliği yapan şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları hariç olmak üzere; fonun katılımcı ve kurucuları arasında doğrudan veya dolaylı olarak tam mükellef gerçek kişi veya kurumların kazanç payının %5'i geçmesi durumunda, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcılarının tamamı portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir. Bildirim yükümlüğünün yerine getirilmemesi ya da

eksik yerine getirilmesi halinde tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcıları adına fon işlemleri nedeniyle tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan portföy yöneticiliği yapan şirket müştereken ve müteselsilen sorumludur.

(5) Türkiye'de bulunan taşınmazlar, aktif büyüklüğünün %51'inden fazlası taşınmazlardan oluşan şirketlere ait hisse senetleri veya ortaklık payları veya bunlara ilişkin vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, nakdi uzlaşmayla sonuçlananlar dışında emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, sigorta sözleşmeleri ve bunlara ilişkin vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar bu madde kapsamına girmez.

(6) Bu maddede düzenlenen kazanç istisnasının, söz konusu fonların Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden yapılacak vergi kesintilerine şümulü yoktur.

(7) Bu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi ile üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer alan oranları sıfıra kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya, beşinci fıkrasında yer alan oranı yarısına kadar indirmeye veya %50'sine kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Bu maddede, yabancı fonlar ile bu fonların aracılık işlemlerini yürüten portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketlerin (portföy yöneticisi şirketler) vergisel durumları düzenlenmiştir. Madde ile finans piyasalarının geliştirilmesi ve derinleştirilmesi amacıyla yabancı fonların ülkemizden yönetimi teşvik edilmektedir.

5520 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yabancı fonların, portföy yöneticisi şirketler aracılığıyla organize bir borsada işlem görsün veya görmesin;

- Her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi,
- Varant,
- Döviz,
- Emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi,
- Kredi ve benzeri finansal varlıklar,
- Kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemleri

ile ilgili elde ettikleri kazançları için belirli şartlar altında; portföy yöneticisi şirketler, bu fonların daimi temsilcisi sayılmayacak ve bunların iş yerleri de bu fonların iş yeri veya iş merkezi olarak kabul edilmeyecektir. Yabancı fonların bu kapsamda elde ettikleri kazançları için beyanname verilmeyecek ve diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dâhil edilmeyecektir. Bu uygulamanın, yabancı fonların Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden yapılacak vergi kesintisine etkisi yoktur.

Dolayısıyla bu madde kapsamında gerek yabancı fonların elde ettikleri kazançlar, gerekse portföy yöneticiliği yapan şirketlerin yabancı fonlardaki pay sahipliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden müstesna olduğundan, kazanç üzerinden alınmayan cari orandaki kurumlar vergisi, vergi harcaması niteliğinde olacaktır. Ancak bu uygulamanın, yabancı fonların Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden yapılacak vergi kesintisine etkisi olmadığından, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi ile geçici 67 nci maddesi ve/veya 5520 sayılı Kanunun 15 ve 30 uncu maddeleri kapsamında yapılan tevkifatın, hesaplanan kurumlar

vergisinden mahsup edilerek, vergi harcamasının hesaplanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, portföy yöneticiliği yapan şirketin belirli şartlar dahilinde yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna olduğu için bu kapsamdaki kazançlar üzerinden cari oranda hesaplanacak kurumlar vergisi de vergi harcaması olacaktır.

2.2.4. Sınai mülkiyet haklarında istisna (Madde 5/B)

6518 sayılı Kanunun 82 nci maddesiyle 5520 sayılı Kanuna eklenen "Sınai mülkiyet haklarında istisna" başlıklı 5/B maddesinde, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir. Madde metni şu şekildedir:

"MADDE 5/B-(1) Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,

b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,

c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,

ç) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

%50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır.

(2) İstisnanın uygulanabilmesi için;

a) İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname veya 22/12/2016 tarihli ve 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,

b) İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde veya 6769 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması,

gerekmektedir.

(3) İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.

(4) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

(5) İstisna uygulamasının kesinti suretiyle alınan vergilere şümulü yoktur. Ancak, bu madde kapsamında istisnadan yararlanılan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi %50 oranında indirimli uygulanır. Kazanç ve iradı kesinti

yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır.

(6) Bu madde kapsamında istisna uygulamasından yararlanan mükellefler, 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yer alan istisna uygulamasından ayrıca yararlanamaz.

(7) Birinci ve beşinci fıkralarda yer alan %50 oranını ayrı ayrı ya da birlikte sıfıra kadar indirmeye, %100'e kadar artırmaya, bu oranları sektörler ile birinci fıkrada yer alan gelir, kazanç ve iratlar itibarıyla ya da patent veya faydalı model belgesine göre farklılaştırmaya, tekrar kanuni seviyesine indirmeye, beşinci fıkrada yer alan süreyi bir yıla kadar indirmeye, tekrar kanuni seviyesine kadar çıkarmaya Cumhurbaşkanı; üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye ve bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Madde ile Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme, yenilik ve yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşların ticarileştirilmesi teşvik edilmektedir.

Bu istisna uygulamasından kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, gerçek veya tüzel kişilerin tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumların, Türkiye'de gerçekleştirdikleri araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşları için patent veya faydalı model belgesi almaları halinde, bu

buluşlarından elde edecekleri kazanç ve iratları için istisna hükümlerinden faydalanmaları mümkün olacaktır.

Bu madde hükümleri 01/01/2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara uygulanacaktır. İstisna uygulaması, patent veya faydalı model belgesi alınan buluş dolayısıyla elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergi kesintisi yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanılabilecek serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi %50 indirimli olarak uygulanacaktır. Bu kapsamda, istisna kazanç tutarı üzerinden 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisi veya cari oranda hesaplanacak kurumlar vergisinden, varsa maddeye göre tevkif edilen verginin düşülmesi sonucu bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.2.5. Diğer indirimler (Madde 10)

5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde; beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ve kazancın bulunması halinde indirim konusu yapılan; kazancın yetersiz olması durumunda da sonraki yıllara devredilemeyen indirimler düzenlenmektedir. Madde metni şu şekildedir:

"MADDE 10- (1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Ar-Ge indirimi[12]

[12] *6728 sayılı Kanunun 58/a maddesiyle KVK 10/1-a maddesinde düzenlenen Ar-Ge indirimi, 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve düzenlemeye 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanunun 3/A maddesinde yer verilmiştir.*

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı.

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

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

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü. Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

e) Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı.

f) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı.

g) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.

ğ) Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'i.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya ve Türkiye'ye transfer edilecek kazanç tutarını sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

(h) 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının %100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının %150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre %150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Cumhurbaşkanı; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.

(ı) Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları

veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si.

Nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için bu oran %75 olarak uygulanır.

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanılır. Bu dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bentte yer alan oranı, şirketlerin aktif büyüklükleri, ortaklarının hukuki niteliği, çalışan personel sayıları ve yıllık net satış hasılatlarına göre veya sermayenin kullanıldığı yatırımdan elde edilen gelirlerin

kurumun esas faaliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasına göre ya da sermayenin kullanıldığı yatırımların teşvik belgeli olup olmadığına veyahut makine ve teçhizat veya arsa ve arazi yatırımları için sermayenin kullanıldığı alanlar itibarıyla ya da bölgeler, sektörler ve iş kolları itibarıyla ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar farklı uygulatmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

i) 22/6/2022 tarihli ve 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi alarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'si,

Bu indirimden yararlanılabilmesi için kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması, aracılık faaliyetine ilişkin malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de olmaması şarttır. Cumhurbaşkanı, bu bentte yer alan oranı, sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

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

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Çeşitli ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla düzenlenen söz konusu indirim hükümleri, kurumlar vergisi matrahını ve dolayısıyla

hesaplanan kurumlar vergisini azaltmaktadır. Vergi harcamasının hangi durumlarda söz konusu olacağını belirlerken, belirli ekonomik ve sosyal amacın varlığı, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin olması ve bunun sonucunda belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörlere veya gelir gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan vergi ödenmemesinin veya daha az vergi ödenmesinin sağlanması gerekmektedir. Ancak bu koşullar mevcut olmakla birlikte eğer bir uygulama genele ilişkin bir düzenleme içeriyorsa bu tutar vergi harcaması olarak kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla 10 uncu maddenin her bir fıkrasının bu çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Kanunun 89 uncu maddenin dokuzuncu fıkrasında ve 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen Ar-Ge indirimi, 6728 sayılı Kanunla 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve bu düzenlemelere 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde yer verilmiştir.

Maddenin birinci fıkrasının (b) bendi ile ülkemizdeki sportif faaliyetleri teşvik etmek amacıyla bu faaliyetlere dönük sponsorluk harcamalarının amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla;

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iaşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,

- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Dolayısıyla bu kapsamda yapılan harcamaların beyannamede indirime konu edilmesi sonucu alınmayan cari orandaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

6322 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de 213 sayılı Kanunun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Girişimciliğin teşvik edilmesi amacıyla; Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan, gelişme potansiyeli taşıyan ve kaynak ihtiyacı içerisinde olan girişimci şirketlere kaynak tahsis eden girişim sermayesi yatırım fon veya ortaklıklarına sermaye koyan işletmeler için teşvik getirilmiştir.

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,
- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla kurumlar vergisi beyannamesinde matrahtan indirime konu edilen girişim sermayesi fonu nedeniyle alınmasından vazgeçilen cari orandaki kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır.

6322 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine 15/06/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eklenen ve 6728 sayılı Kanunla kapsamı genişletilen (ğ) bendi ile Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'inin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan düzenleme; hizmet ihracı yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası rekabetçiliğinin artırılması, yeni ihracat alanlarının oluşturulması, istihdam imkânlarının yaratılması ve nitelikli işgücünün Türkiye'de istihdamının artırılmasının desteklenmesi amacıyla, yüksek katma değer yaratma potansiyeli bulunan hizmetler için getirilmiş bir teşvik unsurudur.

Buna göre kurumlar vergisi beyannamesinde matrahtan indirime konu edilen kazanç nedeniyle alınmasından vazgeçilen cari orandaki kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır.

6518 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine 19/02/2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere eklenen (h) bendi ile iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının %100'ü oranında korumalı işyeri indirimine imkan sağlanmıştır.

27/01/2022 tarihli ve 31732 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Korumalı İşyerleri Hakkındaki Yönetmelikle korumalı işyeri statüsünün kazanılması, korumalı işyerlerinin işleyişi ve denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Bu yönetmelik kapsamında kurulan korumalı işyerlerindeki her bir engelli için azami 5 yıl uygulanacak olan söz konusu bu indirim nedeniyle, alınmasından vazgeçilen cari orandaki kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır.

27/03/2015 tarihli ve 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 8 inci maddesiyle 01/07/2015 tarihinden geçerli olmak üzere 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ı) bendinde, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari

kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, nakdi sermaye artışlarının yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için söz konusu indirim oranı %75 olarak uygulanacaktır.

Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacaktır.

Bununla birlikte;

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları

indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

İndirim oranları 30/06/2015 tarihli ve 29402 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2015/7910 sayılı BKK ile belirlenmiştir.

Dolayısıyla kurumlar vergisinin hesaplanmasında matrahtan yapılan bu indirim nedeniyle alınmasından vazgeçilen cari orandaki kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır.

7421 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi ile 22/6/2022 tarihli ve 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi alarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bölge dışında gerçekleştirilen söz konusu faaliyetlerden ya da Bölgedeki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirim uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Söz konusu kazançların elde edildiği dönemde kurum kazancına dâhil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı için indirimden yararlanılamayacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, kurumlar vergisi

beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

Dolayısıyla kurumlar vergisinin hesaplanmasında matrahtan yapılan bu indirim nedeniyle alınmasından vazgeçilen cari orandaki kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır.

Bunlar dışında 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c), (ç), (d), (e) ve (f) bentleri kapsamında kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde matrahtan yapılan indirimlerde ekonomik, sosyal, kültürel amaçlar söz konusu olmakla birlikte, bu indirimler tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılabildiğinden ve yardım ve bağışın yapıldığı kurum ve kuruluşların faaliyetleri kar amacı ve ticari amaçtan ziyade, kamu hizmeti niteliği ön planda olduğundan vazgeçilen vergi, vergi harcaması olarak nitelendirilmeyecektir.

2.2.6. Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı (Madde 32)

5520 sayılı Kanunun kurumlar vergisi ve geçici vergi oranını düzenleyen 32 nci maddesinin beşinci, altıncı, yedinci ve sekizinci fıkrasında;

"(5) 19 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e

kadar indirimli uygulatmaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknolojili ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

(6) Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların (bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri hariç) paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanır. İndirimden yararlanılan hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi içinde pay oranına ilişkin bu fıkrada belirlenen şartın kaybedilmesi hâlinde, indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

(7) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanır. Aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da bu indirim uygulanır.

(8) Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre

indirimden faydalananlara bu fıkra kapsamında ayrıca indirim uygulanmaz."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Beşinci fıkrayla; küçük ve orta boy işletmelerin güç birliği yaparak işletme ölçeklerini büyütmeleri, kurumsallaşmaları ve rekabet güçlerini geliştirmeleri amaçlanmıştır. Bu kapsamda; sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında kendi aralarında birleşmeleri halinde, bu kurumların birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettikleri kazançları ile bu kapsamda aynı şartları haiz birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dâhil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranını indirimli uygulatmaya Cumhurbaşkanı yetkilendirilmiştir.

KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

- Birleşmenin, Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması,
- Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,
- Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması şarttır.

Bahsi geçen kazançlara uygulanacak olan indirimli kurumlar vergisi nedeniyle alınmayan vergiler için vergi harcaması oluşacaktır.[13]

Altıncı fıkrayla; halka açıklığı ve kurumsallaşmayı teşvik etmek amacıyla payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek

[13] *Cumhurbaşkanı Kararı ile konu ile ilgili düzenleme yapılmadığı için vergi harcaması oluşmayacaktır.*

üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, beş hesap döneminde, kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli olarak uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri bu düzenlemenin kapsamına alınmamıştır.

Bu kapsamda uygulanacak olan indirimli kurumlar vergisi nedeniyle alınmayan vergiler için vergi harcaması oluşacaktır.

7351 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine eklenen yedinci ve sekizinci fıkralarla; ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisinin indirimli uygulanabilmesine imkân tanınmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi oranını; ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına 5 puan, üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına ise 1 puan indirimli şekilde uygulayabileceklerdir.

Aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için de kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli şekilde uygulanacaktır.

Bu kapsamda da söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması nedeniyle cari oranda alınmayan vergi, vergi harcaması olacaktır.

2.2.7. İndirimli kurumlar vergisi (Madde 32/A)[14]

5520 sayılı Kanunun indirimli kurumlar vergisini düzenleyen 32/A maddesinde;

(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, 32 nci madde kapsamında kurumlar vergisi oranı, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen kazançlara, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil en fazla on hesap dönemi %60 indirimli olarak uygulanır. Ancak, kazanç bulunmasına rağmen yararlanılmayan yatırıma katkı tutarları müteakip dönemlerde dikkate alınmaz.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen

[14] *20/7/2025 tarihli ve 7555 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle; 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, yayımı tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanmak üzere 24/7/2025 tarihinde yürürlüğe girmek üzere madde yeniden düzenlenmiştir.*

yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.

(3) Cumhurbaşkanı;

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen millî gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri ve ilçeleri gruplandırmaya ve bu gruplar, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlar, sektörler, teknoloji alanları, Ar-Ge veya tasarım faaliyetleri, sanayi bölgeleri, kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri veya oluşturulacak teşvik programları itibarıyla teşvik edilecek yatırım konularına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) (a) bendinde belirtilen yatırımlar için yatırıma katkı oranını %50'yi geçmemek üzere belirlemeye,

c) Yatırım teşvik belgesi kapsamında bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve hak edilen yatırıma katkı tutarını geçmemek üzere; indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya ve bu oranı sıfıra kadar indirmeye,

ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,

d) 6745 sayılı Kanun kapsamındaki yatırımlar için, birinci fıkra ile (c) bendindeki süreleri bir katına kadar, (c) bendindeki oranı %100'e kadar artırmaya,

yetkilidir.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlenmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci ve üçüncü fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda üçüncü fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

(8) Yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir. Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamaz. Diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilir, diğer vergilerden terkini talep edilen tutar ile vazgeçilen yatırıma katkı tutarları dolayısıyla vergi matrahına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmaz. Bu fıkra kapsamında diğer vergi borçlarından terkin edilebilecek toplam tutar, ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcamalarına, yatırıma katkı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutarın %10'undan fazla olamaz.

(9) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

(10) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

14/7/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile uygulanmaya başlanan bu destek unsuru, 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile yenilenmiş, bu Karar 29/5/2025 tarihli ve 9903 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile 30/5/2025 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılarak yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca 9903 sayılı Karar ile 2/1/2018 tarihli ve 2018/11201 sayılı Bakanlar Kurulu

Kararı ile yürürlüğe konulan Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında Kararda yürürlükten kaldırılmıştır.

Kalkınma planlarında öngörülen hedefler doğrultusunda; üretim ve istihdamın artırılmasına, ülkemizin kritik ihtiyaçlarını karşılayacak, arz güvenliğini sağlayacak, dışa bağımlılığını azaltacak ve uluslararası rekabet gücünü artıracak katma değeri yüksek yatırımların özendirilmesine, işletmelerin yeşil ve dijital dönüşümlerinin hızlandırılmasına, uluslararası doğrudan yatırımların artırılmasına ve bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına yönelik yatırımların desteklenmesi yeni teşvik sisteminin temel amaçları olarak sayılmıştır.

Yeni teşvik sistemi; Türkiye Yüzyılı Kalkınma Hamlesi ve Sektörel Teşvik Sistemi uygulamaları ile bölgesel teşviklerden oluşmaktadır. Bu teşvik sistemi kapsamında sunulan birçok program ve destek unsurunda indirimli kurumlar vergisi desteği yer almaktadır.

Yeni yatırım teşvik sistemine paralel olarak 20/7/2025 tarihli ve 7555 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde değişikliğe gidilmiştir. Bu kapsamda kurumlar vergisi oranı, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen kazançlara yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dâhil en fazla on hesap dönemi %60 indirimli olarak uygulanabilecektir.

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir.

9903 sayılı Karar kapsamında yatırıma katkı oranı; Teknoloji Hamlesi Programı ve Yerel Kalkınma Hamlesi Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda %50, Stratejik Hamle Programı kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda %40, Öncelikli Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda %30, Hedef Yatırımlar Teşvik Sistemi kapsamında desteklenmesine karar verilen yatırımlarda %20 olarak belirlenmiştir.

7555 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle yapılan değişikliklerin yürürlük tarihi, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, yayımı tarihinden itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine uygulanmak üzere yayımı tarihi olarak belirlenmiştir. Buna göre, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dâhil en fazla on hesap dönemine ilişkin sınırlama, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç, 24/7/2025 tarihinden itibaren (bu tarih dâhil) alınan yatırım teşvik belgeleri yönünden geçerli olacaktır.

Mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak, dört hesap dönemiyle sınırlı şekilde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

İndirimli vergi oranı uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir. Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile iş ortaklıklarının indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanması mümkün değildir. Ayrıca taahhüt işlerinden, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması

Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar dolayısıyla da mükelleflerin indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

Bu şekilde indirimli olarak uygulanan kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranları nedeniyle alınmasından vazgeçilen veya diğer vergi borçlarından terkin edilen vergiler bakımından, vergi harcaması oluşmaktadır.

2.2.8. Yurt içi asgari kurumlar vergisi (Madde 32/C)

5520 sayılı Kanunun yurt içi asgari kurumlar vergisini düzenleyen 32/C maddesinde;

"(1) 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamaz.

(2) Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken birinci fıkrada belirtilen kurum kazancından aşağıdaki istisna ve indirimler düşülür:

a) 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a), (ç), (i), (j) ve (k) bentleri ile sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan istisna kazançlar,

b) 10 uncu maddenin birinci fıkrasının; (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler,

c*) 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar,*

ç) 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kazanç istisnası ile kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilen Ar-Ge ve tasarım indirimleri.

(3) Birinci fıkra kapsamında hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi indirilir ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenir.

(4) Bu madde hükmü geçici vergi dönemleri için de uygulanır.

(5) İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca bu madde hükümleri uygulanmaz.

(6) Bu maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

(7) Birinci fıkrada yer alan oranı; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi düzenlemesi ile kurumlar vergisinin tespitine yönelik bir vergi güvenlik müessesi ihdas edilmekte, vergilemede

adalet ve eşitlik ilkelerine katkıda bulunulmaktadır. Ayrıca birçok Avrupa Birliği ve OECD ülke uygulamasına da uyum sağlanmaktadır.

Madde; 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde (2/8/2024) yürürlüğe konulmuştur. Madde geçici vergi dönemlerinde de uygulanacaktır.

Kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlarına, Kanunun 32 ve 32/A maddesinin uygulanması suretiyle tespit olunacak oranın tatbik edilmesiyle hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır.

Ancak yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken aşağıda yer alan istisna ve indirimler dikkate alınacaktır. Kalan bir tutar bulunması halinde bu tutara %10 oranı uygulanmak suretiyle yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

- Kanunun; 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a), (ç), (i), (j) ve (k) bentleri ile sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan istisna kazançlar, 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler,
- 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar, 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kazanç istisnası ile kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilen Ar-Ge ve tasarım indirimleri.

Hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden;

- Kanunun 32 nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurum kazançlarına uygulanan iki puan, ihracat kazançlarına uygulanan beş puan, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan bir puanlık indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi,
- Maddenin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihinden önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi

indirilecek ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenecektir.

Hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, Kanunun 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak indirimli oran uygulamaları nedeniyle alınmayan vergi tutarları düşüldükten sonra kalan tutarın mükellefin beyanı üzerine hesaplanan vergi tutarını aşması halinde, aşan fark tutar kadar yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Bu çerçevede yurt içi asgari kurumlar vergisi düzenlemesi indirim ve istisna konusu yapılabilecek tutarları azaltan bir müessesedir. Bu bağlamda indirim ve istisna konusu edilemeyen tutarlara isabet eden kurumlar vergisi kadar vergi harcaması tutarı azalacağından Kanun kapsamında vergi harcaması hesaplamalarında yurt içi asgari kurumlar vergisi müessesi de dikkate alınmıştır.

2.2.9. Diğer bazı muafiyetler (Geçici Madde 2)

5520 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinde;

"1/1/2008-31/12/2035[15] tarihleri arasında;

a) Dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar,

b) Milli Eğitim Bakanlığına bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler,

dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendiyle, dernek veya vakıflar ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşların elde ettikleri gelirlerin münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş;

- Taşınmaz kira gelirlerinden,
- Menkul kıymet alım satım gelirlerinden,
- Menkul kıymetlerin elde tutulması ile itfasından elde edilen gelirlerden

ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 01/01/2008 - 31/12/2035 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmayacağından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Söz

---

[15] 4/12/2025 tarihli ve 7566 sayılı Kanun ile "31/12/2025" ibaresi "31/12/2035" şeklinde değiştirilmiştir.

konusu vergi kesintileri dernek veya vakıflar açısından nihai vergileme niteliğinde olacaktır.

Dernek ve vakıfların kendisi kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte, iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefidir. Dolayısıyla dernek veya vakıf bünyesinde belirtilen gelirler nedeniyle oluşan kazançlar üzerinden cari oranda alınmayan kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır. Ancak vergi harcamalarının hesaplanmasında, tevkif edilen vergilerin hesaplanan kurumlar vergisinden düşülmesi gerekmektedir.

Maddenin birinci fıkrasının (b) bendiyle Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı olup, örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölyeler, otelcilik ve turizm meslek liselerindeki uygulama otelleri gibi birimler, kız teknik okullarındaki atölyeler, anaokulu ve kreş gibi uygulama birimleri, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimleri ve bu birimlere bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirleri nedeniyle 01/01/2008 tarihinden 31/12/2035 tarihine kadar iktisadi işletme oluşmayacak, bunlar adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Ancak bu faaliyetler ticari mahiyet arz edecek şekilde yapıldığında, faaliyet sonucu kazanç elde etme söz konusu olabileceğinden, oluşan kazançlar üzerinden cari oranda alınmayan kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır.

2.2.10. Elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de imal eden mükelleflerin desteklenmesi (Geçici Madde 12)

5520 sayılı Kanunun geçici 12 nci maddesinde;

"(1) 20/8/2016 tarihli ve 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 80 inci maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen ve bu kapsamda sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran Türkiye'de gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirdikleri elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de imal eden mükelleflerin, destek kararında belirlenen kadarıyla, bu yatırımları dolayısıyla bu Kanunun 32/A maddesi kapsamında hak kazandıkları yatırıma katkı tutarını, söz konusu malların ilk iktisabı dolayısıyla 31/12/2035 tarihine kadar vergi dairesine ödenen özel tüketim vergisinin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu mükelleflere kısmen veya tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullandırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

(2) Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

hükmü yer almaktadır.

5520 sayılı Kanuna eklenen geçici 12 nci maddeyle, Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 80 inci maddesi kapsamında desteklenen, sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için Türkiye'de gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirilen elektrik motorlu araçları imal edenlerin, destek kararında belirlenen kadarıyla, hak kazandıkları yatırıma katkı tutarını, söz konusu malların ilk iktisabı dolayısıyla 31/12/2035

tarihine kadar vergi dairesine ödenen özel tüketim vergisinin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu mükelleflere kısmen veya tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullandırma konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir.

Söz konusu yetki çerçevesinde mükellefin hak kazandıkları yatırıma katkı tutarını daha kısa sürede kullanabilmesine olanak sağlanmış olmaktadır. Bu kapsamda, kazanılan yatırıma katkı tutarının kısmen veya tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben kullanılan kısmı kadar vergi harcaması oluşacaktır.

2.2.11. Yabancı paraların ve altın hesaplarının Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulaması (Geçici Madde 14)

5520 sayılı Kanunun geçici 14 üncü maddesinde;

1) 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,

b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.

(2) Birinci fıkra kapsamına girmemekle birlikte, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/6/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(3) Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 30/6/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(4) Kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 30/6/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru

üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Cumhurbaşkanı bu istisnayı 30/6/2024 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulatmaya yetkilidir.

(5) Bu madde kapsamındaki istisnalar 30/6/2024 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanır.

(6) Bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnayla sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmaz.

(7) Bu maddenin birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer alan istisna hükümleri, aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları hakkında da uygulanır.

(8) Türk lirası mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(9) Cumhurbaşkanı, bu maddede belirtilen 30/6/2024 tarihini, bitim tarihinden itibaren her defasında altı ayı geçmeyen süreler halinde üç defa uzatmaya, kazanç istisnasını sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar artırmaya, istisna oranını; hesap türü, hesapların vadesi ve hesap açılış tarihine göre ayrı ayrı veya birlikte belirlemeye yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Bu madde ile mükelleflerin yabancı paralarını ve altın hesaplarını Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden, maddede öngörülen süre ve şekilde, Türk lirasına çevirmeleri halinde kurumlar vergisinden istisna edilmesi sağlanmıştır.

24/12/2021 tarihli ve 4970 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 21/12/2021 tarihinden itibaren açılan kur korumalı vadeli mevduat hesapları, döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden TL'ye çevrilen mevduat hesapları, kur korumalı vadeli katılma hesapları ve döviz cinsinden katılım fonu hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden TL'ye çevrilen katılma hesaplarından elde edilen gelirler için tevkifat oranı %0 olarak belirlenmiş; söz konusu düzenleme 5360, 5752, 6618, 7332, 8002 ve 8434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararları ile uzatılmıştır.

Daha sonra da tevkifat oranlarına yönelik düzenlemeler yapılmış olup, son olarak, 09/07/2025 tarihli ve 10041 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile söz konusu oranlar 6 aya kadar vadeli hesaplarda %17,5'e, 1 yıla kadar vadeli hesaplarda %15'e ve 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda %10'a yükseltilmiştir.

Öte yandan TCMB 2025/20-21-22 sayılı Tebliğ ile KKM hesap açma ve yenileme işlemlerinin (YUVAM hesapları hariç) 23/08/2025 tarihi itibarıyla sonlandırılmasına karar verilmiştir.

Bankacılık sistemindeki toplam mevduat ve katılım fonu büyüklüğü içerisinde Türk lirasının payının artırılarak finansal istikrarın desteklenmesi amacıyla getirilen bu düzenleme kapsamında; dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlarda dahil olmak üzere vade sonunda elde edilen ve istisna tutulan faiz ve kar payları ile diğer kazançlar üzerinden cari oranda hesaplanan kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

2.2.12. 2026 UEFA Avrupa Ligi Finali, 2027 UEFA Konferans Ligi Finali ile 2032 UEFA Avrupa Futbol Şampiyonasının Türkiye'de düzenlenmesine ilişkin muafiyet (Geçici Madde 18)[16]

5520 sayılı Kanunun geçici 18 inci maddesinde;

"(1) 2026 UEFA Avrupa Ligi Finali ve 2027 UEFA Konferans Ligi Finali müsabakalarının Türkiye'de oynanması ile 2032 UEFA Avrupa Futbol Şampiyonasının Türkiye'de düzenlenmesine ilişkin olarak Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) ile işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan katılımcı takımlar ve organizasyonda görevli tüzel kişiler gelir ve kurumlar vergisinden muaftır. Bu muafiyet, tevkif yoluyla alınan vergileri de kapsar. UEFA Türkiye Ofisinin bu müsabakalar ve Şampiyona kapsamında elde ettiği gelirler dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz."

hükmü yer almaktadır.

Söz konusu bu organizasyonlar kapsamında Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA), katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonlarda görevli tüzel kişilerden işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların istisna kapsamındaki faaliyetlerine ilişkin kazanç ve iratları üzerinden cari oranda alınmayan gelir ve kurumlar vergisi kadar vergi harcaması oluşacaktır.

---

[16] 4/12/2025 tarihli ve 7566 sayılı Kanun ile 19/12/2025 yürürlük tarihi olmak üzere eklenmiştir

2.3. Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları

Bu başlık altında 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununda yer alan vergi harcamaları hakkında bilgi verilecektir.

2.3.1. Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna (Madde 13)

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinde;

"Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.

a) Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşaası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler,

b) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler, (Bu bendin uygulanmasında gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan araçlar, özel tekne ve yatlar, deniz taşıma aracı olarak kabul edilmez.)[17]

c) Altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin

[17] *28/07/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 17 inci maddesi ile parantez içi hüküm eklenmiştir.*

olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler,

d) Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri ile belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları (Şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar).

e) Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,

f) Milli Savunma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Savunma Sanayii Başkanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler, Milli Savunma Bakanlığı veya Savunma Sanayii Başkanlığınca yürütülen savunma sanayii projelerine ilişkin olarak bu kurumlara ilgili projeler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler.

g) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatına teslimi,

ğ) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi.

h) Türkiye Kızılay Derneğine tüzüğünde belirtilen amaçlarına uygun olarak afet yönetimi ve yardımları, barınma, beslenme, sosyal yardımlar, toplumu bilinçlendirme, ulusal ve uluslararası insancıl hukuk ve uluslararası Kızılay-Kızılhaç Hareketi faaliyetleri, savaş veya olağanüstü hâllerdeki görevleri ile kan, sağlık, göç ve mülteci hizmetlerini (sığınmacı hizmetleri dâhil) yerine getirmesine yönelik görevler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler; Türkiye Kızılay Derneğinin ulusal ve uluslararası işbirlikleri, uluslararası mensubiyet ve üyelikleri, Birleşmiş Milletlere bağlı kurum ve kuruluşlar ile uluslararası akreditasyonu olan yardım kuruluşlarıyla yürüttüğü insani yardım faaliyetleri kapsamındaki teslim ve hizmetleri,

ı) Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimi ile küspe (Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları hariç), tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler (kedi-köpek mamaları hariç), saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba

yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dâhil) teslimi,

i) Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri (Şu kadar ki bentte öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin üç yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.),

j) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları,

k) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve

denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler,

l) Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetler istisnanın kapsamına dahil değildir.),

m) 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara, münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makine ve teçhizat teslimleri (İstisna kapsamında alınan makine ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri dışında kullanılması veya elden çıkarılması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.),

n) 21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Küçükleri Muzır Neşriyattan Koruma Kanunu hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar hariç olmak üzere basılı kitap ve süreli yayınların teslimi (Bu bent hükmünün

uygulanmasında, bu maddenin ikinci fıkrasında belirlenen had uygulanmaz.),

o) 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listenin 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan "- Yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dahil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dahil toplam yük ağırlığı) %50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steyşın vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)" satırındaki motorlu taşıtlar ile 87.04 ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan taşıtların, münhasıran millî savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarında kullanılmak üzere Millî Savunma Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Savunma Sanayii Başkanlığı ve Millî İstihbarat Teşkilatı Başkanlığına teslimi[18]*,*

Cumhurbaşkanı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan düzenlemeyle, ülkemizin jeopolitik konumu dikkate alınarak; deniz, hava, ticaret filosu

---

[18] *20/7/2025 tarihli ve 7555 sayılı Kanunun 6. maddesi ile 24/7/2025 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.*

ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesi ve rekabet gücünün artırılması amaçlanmıştır.

KDV mükellefiyeti olmayan kişi ve kuruluşlar ile KDV mükellefiyeti bulunmakla birlikte faaliyetleri istisna kapsamındaki araçların kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olmayanlara, 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin (a) bendi kapsamında yapılan söz konusu araçların teslîminde istisna uygulanmaz. İstisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları, yüzer tesisler ve yüzer araçlar ile hava ve demiryolu taşıma araçları (gemi, yat, kotra, yüzer platform, uçak, helikopter, lokomotif, vagon, filika, cankurtaran salı vb. ile ana motor) girmektedir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, bu araçlarla ilgili olarak verilen tadil, onarım ve bakım hizmetleri ile bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler de KDV'den istisnadır.

Ayrıca faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlar da bu istisnadan yararlanmakta olup bunun için ayrıca bu araçların kiralanması veya işletilmesi faaliyetinde bulunmaları şartı aranmaz ve bunların KDV mükellefi olması zorunluluğu da bulunmamaktadır.

Maddenin birinci fıkrasının (b) bendiyle, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler, uluslararası rekabete etkisi dikkate alınarak KDV'den istisna edilmiştir. Ancak gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan araçlar, özel tekne ve yatlar, deniz taşıma aracı olarak kabul edilmemektedir.

Dolayısıyla, liman ve hava meydanlarında yapılmayan hizmetler deniz ve hava taşıma araçları için yapılsa bile istisnaya tabi olmazken; liman ve hava meydanlarında yapılmakla birlikte deniz ve hava taşıma

araçları için yapılmayan hizmetlere de istisna uygulanması mümkün değildir.

İstisna sadece hizmetleri kapsamakta olup mal teslimleri bu istisna kapsamına girmemektedir. İstisna kapsamına girmeyen ve gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ise anılan Kanunun 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasının (ö) bendine göre KDV'den istisnadır. Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; bu iki madde kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre işlem yapılır.

Maddenin birinci fıkrasının (c) bendine göre, altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler KDV'den müstesnadır. Yine aynı şekilde Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

İstisna kapsamında olan mal ve hizmetlerin ithali de Kanunun 16 ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi gereğince KDV'den müstesnadır.

Yapılan düzenlemeyle; ülke kaynaklarının daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi amaçlanmıştır.

Maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları vergiden müstesna tutularak üretim maliyetlerinin düşürülmesi ve yatırımların artırılması amaçlanmıştır. İstisna uygulaması bakımından makine ve teçhizat, amortismana tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet

üretiminde kullanılan sabit kıymetleri ifade etmektedir. Bir malın istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle yatırım teşvik belgesi eki listede yer alması ve makine-teçhizat niteliğinde olması, bu makine-teçhizatın kullanıldığı faaliyetlerin tamamen veya kısmen indirim hakkı tanınan işlemlerden oluşması gerekmektedir.

Dolayısıyla teşvik belgesinde yer alsa dahi KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ile makine-teçhizatı münhasıran indirim hakkı tanınmayan işlemlerde kullanacak mükelleflere yapılacak teslimlerde istisna uygulanmaz. Diğer taraftan yatırımcılar açısından tutar olarak yaptıkları yatırım içerisinde önemli bir büyüklük arz eden ve yatırımın bir parçası olan yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları da istisna kapsamında yer almaktadır.

Maddenin birinci fıkrasının (e) bendinde, limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ülkemizin jeopolitik konumu dikkate alınarak; deniz, hava ve demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesi ve rekabet gücünün artırılması amaçlanmıştır.

Maddenin birinci fıkrasının (f) bendiyle, Milli Savunma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Savunma Sanayii Başkanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım

ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Bu kuruluşlara istisna kapsamında mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunmayı taahhüt eden mükelleflere (yüklenicilere) kapsam ve niteliği ulusal güvenlik kuruluşları tarafından onaylanacak mal teslimleri ile hizmet ifalarında da istisna uygulanmaktadır.

Düzenlemeyle milli güvenlik amacıyla bazı silah, mühimmat, savaş araç ve gereçlerinin alımı ile bunlara yönelik hizmetlere KDV istisnası getirilmiştir.

Maddenin birinci fıkrasının (g) bendiyle; 06/06/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatına teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Diğer taraftan, 4760 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan malların Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatı tarafından ithali de KDV'den istisnadır.

Maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendiyle tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ihtisas/ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Buna göre, lisanslı depoya konulan ürünlerin ihtisas/ticaret borsalarında, kendilerini temsil eden ürün senetleri aracılığıyla ilk teslimlerinde KDV hesaplanmamakta ve KDV mükellefiyeti bulunan ürün sahipleri tarafından bu teslimle ilgili olarak yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV, mükelleflerce talep edilmesi halinde iade edilebilmektedir.

Maddenin birinci fıkrasının (h) bendi ile;

- Türkiye Kızılay Derneğine tüzüğünde belirtilen amaçlarına uygun olarak afet yönetimi ve yardımları, barınma, beslenme, sosyal yardımlar, toplumu bilinçlendirme, ulusal ve uluslararası insancıl hukuk ve uluslararası Kızılay-Kızılhaç Hareketi faaliyetleri, savaş veya olağanüstü hâllerdeki görevleri ile kan, sağlık, göç ve mülteci hizmetlerini (sığınmacı hizmetleri dâhil) yerine getirmesine yönelik görevler kapsamında yapılan teslim ve hizmetler,
- Türkiye Kızılay Derneğinin ulusal ve uluslararası işbirlikleri, uluslararası mensubiyet ve üyelikleri, Birleşmiş Milletlere bağlı kurum ve kuruluşlar ile uluslararası akreditasyonu olan yardım kuruluşlarıyla yürüttüğü insani yardım faaliyetleri kapsamındaki teslim ve hizmetleri

istisna kapsamına alınmıştır.

Türkiye Kızılay Derneğine yapılan teslim ve hizmetler ile Türkiye Kızılay Derneğinin teslim ve hizmetlerine yönelik istisna uygulaması Kanun maddesinde sayılan işlemlerle sınırlı olup bunlar dışındaki işlemlerde genel hükümlere göre KDV uygulanır.

Maddenin birinci fıkrasının (ı) bendi ile tarım ve hayvancılık sektörünün önemli girdilerinden olan gübre ve yem teslimleri istisna kapsamına alınarak; tarım ve hayvancılık sektöründe faaliyette bulunan üreticilerin üzerindeki vergi yükünün ve üretim maliyetlerinin düşürülmesi, üreticilerin bu şekilde teşvik edilerek tarımsal ve hayvansal üretimin artırılması ve tarımsal ve hayvansal ürün ihracatının artırılarak, ithalatın azaltılması amaçlanmıştır.

Maddenin birinci fıkrasının (i) bendi ile yabancı şahıs ve kurumlar ile yurt dışında çalışma veya oturma izni alarak yurt dışında yaşayan Türk

vatandaşlarına konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk teslimleri KDV'den istisna edilmiştir.

Maddenin birinci fıkrasının (j) bendine göre; organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları 01/04/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisna edilmek suretiyle, yatırımlar üzerindeki KDV yükünün azaltılması amaçlanmaktadır.

Organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine istisna kapsamında teslimde bulunan veya hizmet ifa eden mükelleflerin mal ve hizmet alımları ise genel hükümlere göre KDV'ye tabi olacaktır.

Maddenin birinci fıkrasının (k) bendi ile genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler istisna tutulmaktadır.

Buna göre, istisna uygulamasında sosyal amaç ve vazgeçilen bir vergi olmakla birlikte, nihai olarak bedelsiz teslim, kar amacı gütmeyen ve ticari mahiyet arz etmeyen kamu kurumlarına yapılmış olduğundan ve

mükellefin lehine ayrıcalıklı bir uygulama niteliği taşımadığından vergi harcaması oluşmayacaktır.

Maddenin birinci fıkrasının (l) bendi ile Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri tam istisna kapsamına alınmıştır. Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin kapsamı Sağlık Bakanlığının ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenmiştir. Saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları gibi estetik amacıyla yapılan hizmetler bu istisna kapsamında değerlendirilmemektedir. Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmemektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan ve 193 sayılı Kanuna göre Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilir. Öte yandan, 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanununun 28 inci maddesi uyarınca kendilerine mavi kart verilen ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler de bu istisnadan faydalanabilir.

Bu kapsamda hastaneler (kamu, özel, üniversite), tıp merkezleri, polikliniklerin yanında Sağlık Bakanlığından izin almak suretiyle faaliyette bulunan; aile ve toplum sağlığı merkezleri, muayenehaneler, laboratuvarlar, müesseseler, ağız ve diş sağlığı hizmeti sunan özel sağlık kuruluşları, ambulans hizmetleri sunan kuruluşlar, diyaliz merkezleri, fizik tedavi ve rehabilitasyon merkezleri, genetik hastalıklar tanı merkezleri, hiperbarik oksijen tedavisi uygulanan özel sağlık kuruluşları, hemoglobinopati tanı merkezleri, madde bağımlılığı tedavi merkezleri, üremeye yardımcı tedavi merkezleri, terapötikaferez merkezleri,

geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulama merkezleri, kordon kanı bankaları ile kaplıcaların Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere verdikleri koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde istisna uygulanır.

Maddenin birinci fıkrasının (m) bendi ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım yoluyla ülke sanayisi ve ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini teminen, 4691 sayılı Kanun kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgeleri ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde, 5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, 6550 sayılı Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara, münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makine ve teçhizat teslimleri tam istisna kapsamına alınmıştır.

İstisna "yeni" makine ve teçhizat teslimlerine tanındığından, istisna kapsamında teslime konu edilecek makine ve teçhizatın kullanılmamış olması gerekmektedir. Diğer taraftan, makine ve teçhizatın aksam, parça, aksesuar ve teferruatları istisna kapsamında değerlendirilmez.

Maddenin birinci fıkrasının (n) bendi hükmü gereğince 22/02/2019 tarihinden itibaren; 21/06/1927 tarihli ve 1117 sayılı Küçükleri Muzır Neşriyattan Koruma Kanunu hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar hariç olmak üzere basılı kitap ve süreli yayınların teslimi istisna kapsamına alınmıştır.

İstisna, basılı kitap ve süreli yayınların (ikinci el olanlar dahil) yurt içindeki her safhada tesliminde ve ithalinde uygulanır. Ders kitapları, dini kitaplar, ansiklopediler, almanaklar, hikaye ve romanlar (foto roman, çizgi

roman dahil), yemek kitapları, kitap şeklindeki harita ve atlaslar, soru ve bilgi bankası kitapları, mevzuat seti kitapları, Uluslararası Standart Kitap Numarası (ISBN) bulunan boyama ve etkinlik kitapları da istisna kapsamındadır. İstisna, basılı kitap ve süreli yayınların teslimine ilişkin olup bunların basımına ilişkin alınan mal ve hizmetler KDV'ye tabidir.

İstisnanın uygulanmasında 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirlenen had uygulanmayacağından, teslim bedeline bakılmaksızın basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde ve ithalinde istisna uygulanır.

Maddenin birinci fıkrasının (o) bendi ile 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan belirli motorlu taşıtların (87.03, 87.04 ve 87.11 G.T.İ.P. numaralı taşıtlar), münhasıran millî savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarında kullanılmak üzere Milli Savunma Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Savunma Sanayii Başkanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığına teslimi KDV istisnası kapsamına alınmıştır. İstisnadan yararlanmak isteyen ilgili kuruluşların taşıt listesiyle birlikte Defterdarlığa başvurarak istisna belgesi almaları, alınan belgenin gümrük idarelerine veya yurt içi satıcılara ibraz edilmesi gerekmektedir.

İstisna kapsamında yapılan taşıt teslimlerine ait faturalarda KDV gösterilmeyip, söz konusu belgeye atıf yapılarak "3065 sayılı KDV Kanununun (13/o) maddesi gereğince KDV hesaplanmamıştır." ibaresine yer verilir.

Maddede düzenlenen istisnalar Kanunun 32 nci maddesi kapsamında tam istisna olup bu teslim ve hizmetleri yapanlar tarafından bu kapsamda yüklenilen ancak indirilemeyen KDV iade edilmektedir. Dolayısıyla milli güvenliğe ilişkin düzenleme olan 13 üncü maddenin birinci fıkrası (f) ve (o) bentleri, faaliyetlerine ilişkin olarak Türk Kızılay Derneğine yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin düzenleme yapan (h) bendi

ve yine kamu kurumlarına bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin düzenleme yapan (k) bendi dışında kalan (a), (b), (c), (d), (e), (g), (ğ), (ı), (i), (j), (l), (m) ve (n) bentleri kapsamında alınmasından vazgeçilen KDV, vergi harcamasına konu olacaktır. Buna göre, KDV'den istisna teslim ve hizmet bünyesine giren vergiler indirim ve iadeye konu olmak suretiyle satıcı üzerindeki vergi yükü sıfırlanmış olduğundan, istisna kapsamına giren işlemlere ait teslim ve hizmet tutarı üzerinden hesaplanması gereken KDV vergi harcaması olacaktır.

2.3.2. İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimi (Madde 14)

3065 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan düzenlemeyle; yurt dışına yapılan ticari eşya taşımacılığında oluşan taşıma maliyetlerinin azaltılarak gerek taşımacılık sektörünün gerekse ülkemiz ihracatının teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Böylece, yurt dışına ihracat rejimi ve transit rejimi kapsamında eşya taşımacılığı yapan araçların yakıtlarını Türkiye'den almaları teşvik edilmektedir. Buna göre;

"4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Cumhurbaşkanınca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır.

Maliye Bakanlığı, bu istisna uygulamasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Madde ile; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Cumhurbaşkanınca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimleri KDV'den istisna edilmiştir.

Araçlara istisna kapsamında yapılacak motorin teslimini yalnızca şartları taşıyan bayiler yapabilecektir. Söz konusu teslimler Kanunun 32 nci maddesi kapsamında tam istisna olup KDV'den istisna teslim ve hizmet bünyesine giren vergiler indirim ve iadeye konu olmak suretiyle satıcı üzerindeki vergi yükü sıfırlanmış olduğundan, istisna teslim ve hizmet matrahı üzerinden hesaplanması gereken KDV vazgeçilen vergi tutarı olacaktır. Ancak vazgeçilen KDV ödenmiş olsaydı, 3065 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkraları uyarınca ödeyenler tarafından iadeye konu olacağından, bu kapsamda alınmayan KDV vergi harcaması olmayacaktır.

2.3.3. İthalat istisnası (Madde 16)

3065 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ithalat aşamasına ilişkin istisnaları düzenlemektedir. Buna göre;

" 1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,

b) 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrası [(3) numaralı bendi, (5) numaralı bendinin (a) alt bendi, (7) numaralı bendi ile (12) numaralı bendinin (a) alt bendi hariç], geçici

ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, (Bu Kanunun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)

c) Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar,"

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Kanunun 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'nin konusuna girdiği, ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılmasının veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesinin, özellik taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Kanunun 16 ncı maddesiyle, ithal yolu ile gelen mal ve hizmetlerden bir kısmı KDV'den istisna edilmiştir.

Kanunun 16 ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile mezkur Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithalinin, ithalat istisnasından yararlanacağı hükmü getirilmiş ve aynı mahiyetteki işlemlerin yurt içinde yapılması veya yurt dışından ithal edilmesi hallerinde farklı vergi uygulamalarının önüne geçilmiştir.

Mükellefler tarafından ithalatı vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerden vergi harcamasına konu olanlar dâhilde yapılan uygulama kapsamında zaten vergi harcaması olarak değerlendirildiği için ithalat aşamasında tekrar vergi harcaması hesaplanmaması gerekmektedir. Ancak, mükellef olmayanlar tarafından vergiden istisna edilen mal ve

hizmetlerin ithalatında, ithalat aşamasında alınmayan vergi, vergi harcaması olacaktır.

Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen 16 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde Gümrük Kanununun bazı maddelerine atıfta bulunularak, bu maddeler kapsamına giren malların ithalinin KDV'den müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Bu atıfa bağlı uygulanan ithalat işlemlerine özgü bazı istisnalar zaman içinde KDV Kanununda yapılan düzenlemelerle yurt içinde de istisna haline gelmiştir.

7524 sayılı Kanunla yapılan değişiklik, yurt içinde istisna haline gelmiş işlemlerin artık Gümrük Kanununun 167 nci maddesine yapılan atıfla işleyen ithalata özgü istisnaların işlerliğinin kaldırılmasına yöneliktir. Böylelikle ithalatta kapsamı daha da geniş olan bu istisnalar, yurt içindeki istisna uygulamalarıyla aynı kapsama getirilmiş ve ithalat lehine olan uygulama farklılığı da giderilmiştir.

Gümrük Kanununun atıfta bulunulan bu maddelerinde, esas itibarıyla gayri ticari nitelik taşıyan ve daha çok kişisel ve ailevi kullanıma mahsus bazı mallar sayılmaktadır. Dolayısıyla bunların ithali aşamasında vergi harcaması oluşmayacaktır.

Gerçek kişiler tarafından, gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarından KDV'den istisna olarak satın alınan malların, Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) ve (6/a) numaralı bentleri kapsamında ithali de Kanunun 16 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca KDV'ye tabi değildir.

Kanunun 16 ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında transit ve gümrük antrepo rejimleri ile serbest bölge ve geçici depolama hükümlerinin uygulandığı mallar gibi Gümrük Kanunu açısından özel rejime tabi olan uygulamalar kapsamında alınmayan KDV vergi harcamasına konu olmayacaktır.

2.3.4. Sosyal ve askerî amaçlı istisnalarla diğer istisnalar (Madde 17)

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinde kısmi istisnalar düzenlenmektedir. Buna göre vergi harcamasına konu olduğu düşünülen düzenlemelere aşağıda yer verilmektedir. Değerlendirme yapılırken bir uygulamanın vergi harcaması sayılması için sosyal ve ekonomik amaç yanında işlemin daha çok kar amaçlı olması ve bu kapsamda alınması gereken bir KDV'den vazgeçilmesi, ayrıcalıklı uygulamanın belirli bir kesime hitap etmesi ve dolayısıyla genele ilişkin bir düzenleme olmaması gerekmektedir. Madde metni aşağıda yer almaktadır:

"Madde 17-1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar:

Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

...

2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar:

...

d) 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.

...

3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar:

a) ... orduevi ve bağlı şubeleri, askerî gazinolar, kışla gazinoları, ... askerî kantinler ... bu kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

4. Diğer İstisnalar:

a) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ile kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler, aynı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler,

b) Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66'ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

...

d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

e) ... 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (p) bentlerinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri,

...

g) Külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri

arasında el değiştirmesi, döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil, (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil) varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi,

h) Ziraî amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticarî amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,

...

i) Varlık ve hakların, Türkiye Varlık Fonu ve alt fonlara devri ile bu varlık ve hakların Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi tarafından yönetilmesi suretiyle yapılan teslim ve hizmetler,

Bu bent kapsamında istisna edilen işlemler bakımından, 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.

...

k) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri,

l) 30.1.2002 tarihli ve 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi,

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

Bu istisna işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla orantılı uygulanır.

n) Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri.

o) Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması,

ö) Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri,

p) ... Kentsel Dönüşüm Başkanlığı ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri belediyeler, il özel idareleri ve yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarının mülkiyetindeki taşınmazların [19] ve *Vakıflar Genel Müdürlüğünün yönettiği ve temsil ettiği*

[19] *04/12/2025 tarihli, 7566 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle, belediyeler ve il özel idarelerinin" ibaresi "belediyeler, il özel idareleri ve yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarının" şeklinde değiştirilmiştir.*

mazbut vakıfların mülkiyetinde bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ,[20]

r) Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisselerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında 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 fıkranın (u) bendi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (y) bendi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile

---

[20] *20/07/2025 tarihli, 7555 sayılı Kanunun 7 inci maddesiyle, "mülkiyetindeki taşınmazların" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve Vakıflar Genel Müdürlüğünün yönettiği ve temsil ettiği mazbut vakıfların mülkiyetinde bulunan taşınmazların" ibaresi eklenmiştir.*

kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.[21]

s) *Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları.*

ş) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 38/A maddesinde tanımlanan konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, ipotek finansmanı kuruluşları ya da üçüncü kişilere teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışlar dahil) ile bu şekilde alınan konutun, konut finansman kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya ipotek finansmanı kuruluşları tarafından teslimi (müzayede mahallinde yapılan satışı dahil).

t) *5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1 inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.).*

u) *Her türlü varlık ve hakkın, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerince kiralanması ve devralınan kuruma devri.*

İstisna kapsamında, varlık kiralama şirketlerine devredilen varlık ve hakların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim

---

[21] *7456 sayılı Kanun ile maddede yer alan taşınmaz istisnası kaldırılmıştır.*

yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

v) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu uyarınca oluşturulan Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından münhasıran uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin olarak verilen hizmetler.

y) 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınca bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri.

İstisna kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen her türlü taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

z) 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.)"

Kısmi istisnalar, işlemlere ilişkin alış ve giderlere ait KDV'nin prensip olarak indirim ve/veya iadeye konu edilemediği istisna düzenlemeleridir. Bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler,

3065 sayılı Kanunun 30/a ve 58 inci maddeleri uyarınca gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. Vergi harcaması hesaplanırken teslim veya hizmetin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanacak vergiden, bu teslim ve hizmetin satın alınması veya imalinde yüklenilen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir. Eğer işleme ilişkin yüklenilen vergiler tespit edilemiyorsa, bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim ve iadeye konu edilemediğinden sadece brüt kar üzerinden hesaplanması gereken KDV vergi harcamasına konu olacaktır. Başka bir ifadeyle, istisna teslim ve hizmet bedeli içerisindeki brüt kara, işlemin tabi olduğu oran çarpılmak suretiyle vergi harcaması tutarı bulunacaktır.

Ancak, mezkûr Kanunun 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasının (i), (ö), (r), (t), (u), (y) ve (z) bentleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilir. Ayrıca, Kanunun 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasının (s) bendi kapsamında indirim konusu yapılamayan KDV, aynı Kanunun 32 nci maddesi kapsamında iade edilebilmektedir.

Bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV mükelleflere esas itibarıyla iade edilmese bile, indirim hakkı nihai olarak kullanılabildiğinden, bu işlemlerde istisna teslim ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanması gereken KDV vergi harcaması olacaktır.

2.3.5. Vergi indirimi (Madde 28, 29)

3065 sayılı Kanunun 28 inci maddesinde;

"Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malları

perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesiyle mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları;

Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için (%20),

Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (%1),

Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (%10) olarak tespit edilmiştir.[22]

3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinde ise;

"1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

c) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

---

[22] 07/07/2023 tarihli ve 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile oran değişiklikleri yapılmıştır.

ç) Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen katma değer vergisi,

2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismana tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

..."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Kanunun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Cumhurbaşkanı tarafından vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının,

Cumhurbaşkanınca belirlenen sınırı aşan kısmı, belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilir.

Vergi harcamasının hesaplanmasında, belirli ekonomik ve sosyal amacın varlığı, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin olması ve bunun sonucunda belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörlere veya gelir gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan vergi ödenmemesinin veya daha az vergi ödenmesinin sağlanması gerekmektedir. Ancak, bu koşullar mevcut olmakla birlikte eğer bir uygulama sadece belirli bir mükellef veya mükellef gruplarına, sektörlere veya gelir gruplarına ilişkin olmayıp, genele ilişkin bir düzenleme içeriyorsa bu uygulama vergi harcaması olarak kabul edilmeyecektir.

Dolayısıyla, Kanunun 28 ve 29 uncu maddeleri hükümleri doğrultusunda indirimli oran uygulaması nedeniyle vazgeçilen bir vergi olmakla birlikte, uygulama, mükellef ayrımı gözetmeksizin tüm vatandaşlara yönelik olduğundan, standart vergi yapısının bir sonucu olarak kabul edilecek ve vergi harcaması oluşmayacaktır.

2.3.6. Hasılat esaslı vergilendirme (Madde 38)

3065 sayılı Kanunun 38 inci maddesinde;

"Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar, talep etmeleri halinde vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden (katma değer vergisi dâhil) bedel üzerinden, bu Kanunun 28 inci maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı geçmemek üzere, Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grubu için belirlenen

oran uygulanmak suretiyle hesapladıkları katma değer vergisini, indirilecek katma değer vergisi ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek öderler.

Birinci fıkra kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler, kazançlarının tespitinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri katma değer vergisini işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisini gelir olarak dikkate alırlar.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamazlar.

Cumhurbaşkanı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini, sektörler ve meslek grupları itibarıyla belirleyeceği yıllık iş hacimlerine göre hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına almaya, Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir"

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Bu kapsamda 718 ve 6775 sayılı Cumhurbaşkanı Kararları ile şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden otobüs ve dolmuş işletmelerinin (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç) münhasıran il sınırları içinde yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin maddede yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmiştir.

Mal ve hizmetlerin üreticiden nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar her safhada kazandığı değer üzerinden alınan bir harcama vergisi olan katma değer vergisinde de vergilendirme kural olarak gerçek usulde yapılmaktadır. Bu yönteme göre, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV'den, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklendikleri KDV'nin indirilerek beyan edilmesi ve ödenecek KDV çıkması halinde de ödenmesi gerekmektedir.

Hasılat esaslı vergilendirme usulünde indirim mekanizması dışında ödenecek verginin hesaplanmasında farklı bir yöntemle, mükellefler tarafından ödenecek vergi, vergiye tabi işlemlerin bedeli ve buna ilişkin hesaplanan KDV tutarlarının toplamına Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranın uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler tarafından yüklenilmiş bulunan KDV'nin indirimi mümkün olmayıp, bu tutarlar ile bu usule göre ödenen KDV'nin, işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkur işlemlere yönelik olarak gerçek usulde hesaplanması gereken KDV ile hasılat esaslı vergilendirme kapsamında hesaplanan KDV arasındaki fark vergi harcamasını oluşturacaktır.

2.3.7. Teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde verilen teslim ve hizmetler (Geçici Madde 20)

3065 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesinin birinci fıkrasında;

"1. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı

şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır. Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.

Maliye Bakanlığı; program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Yapılan düzenlemeyle teknoloji ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde halen uygulanan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik teşvikler katma değer vergisine de teşmil edilmektedir.

Bu hükme göre, teknoloji ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2028 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgelerde üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Üniversitelere bağlı teknokentler de teknoloji geliştirme bölgesi olarak değerlendirilir. Ancak, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabidir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde verilen hizmetlere ilişkin olarak 01/01/2019 tarihinden itibaren yüklenilen vergilerin indirimine imkan tanınmıştır. Bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV mükelleflere iade edilmese bile, indirim hakkı nihai olarak kullanılabildiğinden, bu işlemlerde istisna kapsamındaki

teslim ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanması gereken KDV, vergi harcaması olacaktır.

2.3.8. Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimi (Geçici Madde 28)

3065 sayılı Kanununun 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasının (k) bendinde yer alan *''ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri''* ibaresi; 5904 sayılı Kanun'un 13 üncü maddesinin (b) bendi ile madde metninden çıkarılmış ve aynı Kanunun 16 ncı maddesiyle 3065 sayılı Kanuna geçici 28 inci madde eklenmiştir. Buna göre;

"GEÇİCİ MADDE 28- (1) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

5904 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri m^2 büyüklüğüne bakılmaksızın KDV'den istisna olacaktır. 3/7/2009 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin bu istisnadan yararlanması söz konusu değildir. İstisnadan yararlanan konut yapı kooperatiflerinin bu kapsamda yüklendikleri KDV, 3065 sayılı Kanunun 30/a ve 58 inci maddeleri uyarınca gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

Dolayısıyla vergi harcaması hesaplanırken teslim veya hizmetin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanacak vergiden, bu teslim ve hizmetin satın alınmasında veya imalinde yüklenilen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir. İşleme ilişkin yüklenilen verginin tespit edilemediği durumda bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler indirime veya iadeye

konu edilemediğinden, brüt kara işlemin tabi olduğu KDV oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV vergi harcaması olacaktır.

2.3.9. 3996 sayılı Kanuna göre yap-işlet-devret modeliyle veya 3359 sayılı Kanun ile 652 sayılı Kararnameye göre kiralama karşılığı yaptırılan projelerde KDV istisnası (Geçici Madde 29)

3065 sayılı Kanunun geçici 29 uncu maddesinde;

"8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler ve 7/5/1987 tarihli ve 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ek 7 nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projeler ve 25/8/2011 tarihli ve 652 sayılı Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 23 üncü maddesine göre Bakanlık tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen eğitim öğretim tesislerine ilişkin projelerden bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış olanlar ile 31/12/2028 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanların; ihale edilmesi ile görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere yatırım döneminde proje kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce teklifleri alınmış ya da ihalesi veya görevlendirmesi yapılmış işlerde; görevli şirketin veya yüklenicinin bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde talepte bulunması halinde bu maddenin yürürlük tarihinden sonra birinci fıkra kapsamındaki mal teslimleri ve hizmet ifaları da katma değer vergisinden müstesna tutulur. Şu kadar ki, bu istisnanın uygulanabilmesi için görevli şirketin veya yüklenicinin proje nedeniyle yatırım döneminde

yükleneceği katma değer vergisi tutarının, indirim yoluyla telafi edilebileceği tarihe kadar, projenin ana kredi finansman koşullarına göre oluşacak finansman maliyeti tutarı veya buna isabet eden sürenin, ilgisine göre; işletme süresi öngörülen projelerde işletme süresinden, kira öngörülen projelerde kira tutarından veya kira süresinden indirileceği hususunun bu şirketler tarafından, içeriği idarece belirlenecek taahhütname ile taahhüt edilmesi ve bu taahhüdün idarece kabul edilmesi gerekir. İndirimler, ilgili projelere ait sözleşmelerde öngörülen esaslar dikkate alınarak yapılır.

Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

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

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

İstisnadan;

- 3996 sayılı Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler,
- 3359 sayılı Kanunun ek 7 nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projeler,
- 652 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 23 üncü maddesine göre Milli Eğitim Bakanlığı tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen eğitim öğretim tesislerine ilişkin projeler

31/12/2028 tarihine kadar yararlanır.

Projelere ilişkin olarak;

- Bu projeler kapsamındaki işlerin ihale edilmesi,
- Görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere/alanlara proje kapsamında inşaata yönelik olarak yatırım döneminde yapılacak teslim ve hizmetler, KDV'den istisna edilmiştir.

İstisna, belirtilen projeleri üstlenen ana yüklenicilere, doğrudan bu projelere yönelik olarak yapılacak teslim ve hizmetler ile ithalat işlemlerine uygulanır. Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler KDV Kanununun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilmektedir. Bu nedenle istisna kapsamına giren işleme ait teslim ve hizmet tutarına işlemin tabi olduğu KDV oranının uygulanması suretiyle hesaplanan KDV vergi harcaması olacaktır.

2.3.10. Büyük yatırımlara ilişkin iade (Geçici Madde 30)

3065 sayılı Kanunun geçici 30 uncu maddesinde;

"31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.

Bu madde kapsamında yer alan asgari sabit yatırım tutarını sektörler itibarıyla veya topluca 50 milyon Türk lirasına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Düzenleme ile sanayinin yapısal ve teknolojik dönüşümünü sağlayacak, yüksek ve orta-yüksek teknoloji içeren büyük ölçekli yatırımların desteklenmesi, yatırım teşvik unsurlarının etkinliğini artırıcı nitelikte yeni teşvik yöntemlerinin uygulamaya konulması amaçlanmış ve bu kapsamda asgari 500 milyon Türk lirası tutarında sabit yatırım öngörülen teşvik belgeli yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade edilmesi şeklinde bir teşvik unsuru getirilmiştir.

Diğer taraftan, asgari 500 milyon Türk lirası tutarındaki sabit yatırım şartının 50 milyon Türk lirası tutarına kadar indirilmesi, Kanunda belirlenen haddin iki katına kadar artırılması konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir.

Düzenleme, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa işlerine ilişkindir. Yatırımı yapanların söz konusu inşaat işlerinde kullanılan mal alımları da bu kapsamda değerlendirilir. Dolayısıyla, söz konusu düzenleme inşaat işlerine ilişkin olmak koşuluyla hem hizmet hem de mal alımlarını kapsamaktadır.

Bu düzenleme, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde olduğundan, bu kapsamda değerlendirilen mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanmaktadır.

Yatırımı yapan belge sahibi mükellefler tarafından inşaat işlerine ilişkin bu şekilde yüklenilen vergiler, ilgili dönemde indirim konusu yapılmakta, ilgili takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV ise izleyen yılın sonuna kadar talep edilmesi kaydıyla iade konusu yapılmaktadır. İndirim hakkı nihai olarak kullanılabilecek bir hak olup, iade edilen KDV nedeniyle indirimler azalmış olacağından mükellefin bilahare kullanabileceği bir hak öne çekilerek mükellefe finansman imkânı sağlanmaktadır. Dolayısıyla, bu şekildeki bir düzenleme standart vergi yapısından bir sapma olup, iade edilen katma değer vergisi için ortalama bir vadeye göre hesaplanacak getirisi, vergi harcaması olacaktır.

2.3.11.Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi ile bu taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından devir ve teslimleri (Geçici Madde 33)

3065 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesinde;

"31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun geçici 41 inci maddesi kapsamında taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi ile bu taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) devir ve teslimi 31/12/2028 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz. Maliye Bakanlığı, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Düzenlemeyle, SGK'nın alacaklarının tahsilinin hızlandırılması amacıyla kuruma borçlu olanların taşınmazlarının SGK'ya devir ve teslimi

ile bu taşınmazların kurum tarafından devir ve teslimi 31/12/2028 tarihine kadar KDV'den istisna edilmektedir.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmayacağından, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen ve daha önce indirim hesaplarına dâhil edilmiş olan KDV tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesine gerek yoktur. Buna göre, işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV mükelleflere iade edilmemesine rağmen indirim hakkı nihai olarak kullanılabileceğinden, istisna kapsamına giren işleme ait teslim bedeli üzerinden işlemin tabi olduğu orana göre hesaplanması gereken KDV, vergi harcaması olacaktır.

2.3.12. Transit petrol boru hattı projelerinin inşa ve modernizasyonuna ilişkin istisna (Geçici Madde 34)

3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 34 üncü maddesinde;

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce usulüne uygun olarak yürürlüğe giren ve 23/6/2000 tarihli ve 4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında bulunan milletlerarası andlaşma hükümleri çerçevesinde katma değer vergisinden istisna edilmiş olan transit petrol boru hattı projelerinin inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere 1/1/2014 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, 32 nci madde hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

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

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında yapılan ve milletlerarası andlaşma hükümleri çerçevesinde uygulamaya alınan petrolün, boru hattı ile taşınmasına ilişkin yapılacak mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden istisna edilmesi ve bu kapsamda mal tesliminde bulunan veya hizmeti gerçekleştirenler üzerinde katma değer vergisi yükünün bırakılmaması amaçlanmakta olup yüklenilen katma değer vergisinin indirim ve iadesine imkân tanınmaktadır.

Buna göre, söz konusu istisna hükmünün uygulanabilmesi için;

- Bu madde hükmünün yürürlüğe girdiği 7/4/2015 tarihinden önce usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş bir milletlerarası andlaşma olması,
- Bu andlaşmanın 23/6/2000 tarihli ve 4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında bulunması,
- Milletlerarası andlaşmada inşa ve modernize edilecek transit petrol boru hatlarının KDV'den istisna edildiğine dair hüküm bulunması

gerekmektedir.

Bu şartlar dâhilindeki transit petrol boru hatlarının inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere, inşa ve modernizasyona ilişkin yapılan teslim ve hizmetler, 1/1/2014 tarihinden itibaren KDV'den istisna edilmiştir.

Normal koşullarda vergi harcaması sayılması gereken bu istisna, milletlerarası antlaşma şartına bağlı olarak uygulandığından, söz konusu

istisna nedeniyle alınmayan katma değer vergisi, vergi harcaması olarak kabul edilmemiştir.

2.3.13. İmalat sanayiine ve turizme yönelik KDV istisnası (Geçici Madde 37)

İmalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade edilmesine imkan veren düzenleme, 7394 sayılı Kanunla birlikte istisna uygulamasına çevrilmiş olup, söz konusu düzenleme ile 31/12/2028[23] tarihine kadar uygulanmak üzere imalat sanayii ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin 1/5/2022 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Madde ile;

"GEÇİCİ MADDE 37- İmalat sanayii ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları 31/12/2025 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, zamanında alınmayan vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte yatırım teşvik belgesi sahibi alıcıdan tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarda zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın

[23] *01/05/2025 tarih ve 32887 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9770 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile fıkrada belirtilen "31/12/2025" tarihinin "31/12/2028" tarihine kadar uzatılmasına karar verilmiştir*

kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlar.

Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan süreyi üç yıla kadar uzatmaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Bu uygulamadan yararlanacak mükelleflerin, imalat sanayiine ve turizme yönelik düzenlenmiş bir yatırım teşvik belgesine sahip olması, söz konusu inşaat işlerinin de bu teşvik belgesinde öngörülen yatırıma ilişkin olması ve teşvik belgesinde öngörülen süre içinde yapılmış olması gerekmektedir.

Düzenleme, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa işlerine ilişkindir. Yatırımı yapanların söz konusu inşaat işlerinde kullanılan mal alımları da bu kapsamda değerlendirilir. Dolayısıyla söz konusu düzenleme inşaat işlerine ilişkin olmak koşuluyla hem hizmet hem de mal alımlarını kapsamaktadır.

Bu kapsamda satıcılar tarafından yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirildiğinden ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edildiğinden, istisna teslim ve hizmet matrahına işlemin tabi olduğu oranın uygulanması suretiyle hesaplanan KDV, vergi harcaması olacaktır.

2.3.14. FATİH projesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetler (Geçici Madde 38)

3065 sayılı Kanuna, 7061 sayılı Kanunun 44 üncü maddesi ile 05/12/2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere geçici 38 inci madde eklenmiştir. Buna göre;

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren düzenlenen sözleşmelere istinaden Millî Eğitim Bakanlığı tarafından Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet alımlarında uygulanmak üzere;

a) Proje bileşenlerine ilişkin olarak; Millî Eğitim Bakanlığınca yapılan ithalatlar ile bu Bakanlığa yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisinden müstesnadır (Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir. Maliye Bakanlığı istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.)

..."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Bu kapsamda istisnanın uygulanabilmesi için;

- Sözleşmenin Milli Eğitim Bakanlığı ile yükleniciler arasında 05/12/2017 tarihinden sonra düzenlenmiş olması,
- Sözleşme konusu mal ve hizmetlerin FATİH projesi kapsamındaki bileşenlerden olması,
- Proje kapsamındaki mal teslimi ve hizmet ifalarının Milli Eğitim Bakanlığına yapılmış olması veya bu kapsamdaki ithalatın Milli Eğitim Bakanlığı tarafından yapılmış olması

gerekmektedir.

Kanunun geçici 38 inci maddesinde düzenlenen bu istisna ile indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, KDV'den istisna edilmiş teslim ve hizmetin bünyesine giren vergiler indirim ve iadeye konu olmak suretiyle satıcı üzerindeki vergi yükü sıfırlanmış olduğundan, istisna kapsamındaki işleme ait teslim ve hizmet tutarı üzerinden hesaplanması gereken KDV vergi harcaması olacaktır.

2.3.15. Makine ve teçhizat teslimleri istisnası (Geçici Madde 39)

3065 sayılı Kanuna, 01/05/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere geçici 39 uncu madde eklenmiştir. Buna göre;

"*17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz katma değer vergisi mükelleflerine münhasıran imalat sanayiinde kullanılmak üzere yapılan yeni makine ve teçhizat teslimleri ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara, münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak*

üzere yapılan yeni makine ve teçhizat teslimleri 31/12/2024[24] tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda yapılan teslimler nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, bu Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

İstisna kapsamında alınan makine ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde; imalat sanayii veya Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri dışında kullanılması veya elden çıkarılması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyaı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

İmalat sanayiinde kullanılmak üzere istisna kapsamında teslim edilecek makine ve teçhizatı belirlemeye ve birinci fıkrada yer alan süreyi iki yıla kadar uzatmaya Cumhurbaşkanı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

şeklinde düzenlenmiştir.

Bu istisnadan yararlanacak makine ve teçhizat listesi, 05/05/2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/11674 sayılı BKK ile yayımlanmıştır. Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen yeni makine ve teçhizatın, 6948 sayılı Kanuna göre sanayi sicil belgesini haiz

[24] *21/12/2022 tarihli ve 32050 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 20/12/2022 tarihli ve 6583 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, söz konusu maddenin 31/12/2024 tarihine kadar uygulanmasına karar verilmiştir.*

KDV mükelleflerine, münhasıran imalat sanayiinde kullanmak üzere 31/12/2024 tarihine kadar teslimi KDV'den istisnadır.

Aynı madde kapsamında istisna, 4691 sayılı Kanun kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, 5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, 6550 sayılı Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanmak üzere, yeni makine ve teçhizat alımlarında da uygulanmaktadır. Diğer taraftan Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine ilişkin bu istisna 7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine eklenen (m) bendi ile kalıcı hale getirilmiştir.

İstisna "yeni" makine ve teçhizat teslimlerine tanındığından, istisna kapsamında teslime konu edilecek makine ve teçhizatın kullanılmamış olması gerekmektedir. Diğer taraftan, makine ve teçhizatın aksam, parça, aksesuar ve teferruatları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Kanunun geçici 39 uncu maddesinde düzenlenen bu istisna maddesinde indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edileceği, hükme bağlanmıştır. Buna göre, KDV'den istisna teslim ve hizmet bünyesine giren vergiler indirim ve iadeye konu olmak suretiyle satıcı üzerindeki vergi yükü sıfırlanmış olduğundan, istisna kapsamındaki işleme ait teslim ve hizmet tutarı üzerinden hesaplanması gereken KDV vergi harcaması olacaktır.

2.3.16. Doğal Gaz Piyasası Kanununun ek 1 inci maddesi kapsamındaki devirlerin Katma Değer Vergisi istisnası (Geçici Madde 41)

3065 sayılı Kanuna 02/12/2020 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 7257 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile geçici 41 inci madde eklenmiştir. Buna göre;

"GEÇİCİ MADDE 41- 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun ek 1 inci maddesi kapsamındaki devirler katma değer vergisinden müstesnadır. Bu kapsamda yapılan işlemler için yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla giderilemeyen vergiler iade edilmez. Hazine ve Maliye Bakanlığı istisna uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

İstisna uygulaması, 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun ek 1 inci maddesi kapsamındaki devirleri kapsamakta olup, söz konusu istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak yüklendikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkündür. Bununla birlikte, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen verginin iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV mükelleflere iade edilmemesine rağmen indirim hakkı nihai olarak kullanılabileceğinden, istisna kapsamındaki işleme ait teslim bedeli üzerinden işlemin tabi olduğu orana göre hesaplanması gereken KDV vergi harcaması olacaktır.

2.3.17. 2026 UEFA Avrupa Ligi Finali ve 2027 UEFA Konferans Ligi Finali Müsabakaları ile 2032 UEFA Avrupa Futbol Şampiyonası Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna (Geçici Madde 46)

3605 sayılı Kanunun geçici 46 ncı maddesinde;

"2026 UEFA Avrupa Ligi Finali ve 2027 UEFA Konferans Ligi Finali müsabakaları ile 2032 UEFA Avrupa Futbol Şampiyonası organizasyonuna ilişkin olmak üzere Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA), katılımcı takımlar ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlara, bu müsabakalar ve organizasyon dolayısıyla yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları ile bunların bu müsabakalar ve organizasyon dolayısıyla yapacakları mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu maddede düzenlenen istisnalar dolayısıyla yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler ise 32 nci madde hükümleri uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben iade edilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı istisna ve iadenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde 4/12/2025 tarihli ve 7566 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 15 inci maddesi ile yürürlüğe konulmuş olup 19/12/2025 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İstisna kapsamında yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV, satıcı firmalar tarafından indirim konusu yapılabilir, indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV iade edilir. UEFA, katılımcı takımlar ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde ise KDV hesaplanmaz. KDV'den istisna edilmiş teslim ve hizmetlere ilişkin yüklenilen vergilerin indirim ve iadeye konu edilerek satıcı firmalar üzerindeki vergi yükü sıfırlanmış olduğundan, istisna kapsamındaki işleme ait teslim ve hizmet tutarı üzerinden hesaplanması gereken KDV vergi harcaması olacaktır.

2.4. Özel Tüketim Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Harcamaları

Bu başlık altında 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununda yer alan vergi harcamaları hakkında bilgi verilecektir.

2.4.1. Diğer istisnalar (Madde 7)

4760 sayılı Kanunun 7 nci maddesinde istisna uygulamalarına yer verilmiştir. Sosyal ve ekonomik ağırlıklı olarak düzenlenen bu istisnalar nedeniyle bir kısım ÖTV'den vazgeçilmektedir. Buna göre;

"Bu Kanuna ekli;

1. (I) sayılı listede yer alan malların;

a) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilâtının ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bu kuruluşlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi,

b) 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi,

c) 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi ile 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 16/A maddesi uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin bu bentte sayılanlara bedelsiz teslimi,

2. (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi yerli katkı oranı en az %20 olan[25] mallardan;

a) 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, engellilik oranı %90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından,

b) 87.03 G.T.I.P. numarasında yer alan (motor silindir hacmi 2.800 cm3'ü aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dâhil 8 kişiye kadar oturma yeri olan binek otomobilleri, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç), yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin %50'sinin altında olanlar ile sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olanların engellilik durumlarının araçları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi %90 veya daha fazla olup, tekerlekli sandalye veya

---

[25] *7537 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle yerli katkı oranı eklenmiştir. 9321 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yerli katkı oranı en az %40 olması şeklinde düzenlenme yapılmıştır.*

sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,

c) 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,

d) Bu bendin (a), (b) ve (c) alt bentleri kapsamındaki araçların aynı alt bentlerde belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu alt bentler kapsamındaki araçları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından,

on yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı,

3.a) (II) sayılı listede yer alan mallardan; uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı,

b) (II) sayılı listede yer alan malların, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatı tarafından ilk iktisabı,

c) (II) sayılı listedeki 8701.20, 87.04, 87.05 ve 87.09 G.T.İ.P. numaralarında yer alan malların, münhasıran petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere ilk iktisabı,

ç) (II) sayılı listede yer alan ve yerli katkı oranı en az %40 olan mallar ile 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan "- Yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dahil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dahil toplam yük ağırlığı) %50'sinin altında olan motorlu araçlardan

(bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steyşın vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)" satırındaki motorlu taşıtların, 87.04 ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan taşıtların, Millî Savunma Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Savunma Sanayii Başkanlığı ve Millî İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı tarafından münhasıran millî savunma ve iç güvenlik ihtiyaçlarında kullanılmak üzere ilk iktisabı,

4. (IV) sayılı listedeki 9302.00.00.00.00 ve 93.03 tarife pozisyonunda yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilâtı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğüne teslimi veya bunlar tarafından ithali,

5. (IV) sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali,

6. Kanuna ekli listelerdeki mallardan 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrası [(3) numaralı bendi, (5) numaralı bendinin (a) alt bendi ve (7) numaralı bendi kapsamında ithal edilen eşya ile (12) numaralı bendinin(a) alt bendi[26] kapsamında ithal edilen bu Kanuna ekli (II) sayılı listenin 87.03 G.T.İ.P numarasında "- Diğerleri" satırı altında yer alan mallardan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi dahil gümrük vergilerine ilişkin istisna uygulanmaması durumunda belirlenecek gümrüklenmiş değeri 200.000 TL'yi aşanlar hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali (Bu Kanunun 5 inci Maddesinde düzenlenen ihracat istisnası

---

[26] *7524 sayılı Kanunun 25 inci maddesi ile düzenleme yapılmıştır.*

ile 8 inci Maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde verginin tecil ve terkin edilmesi uygulamasından yararlanılarak ihraç edilen, ancak 4458 sayılı Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci Maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından veya tecil-terkin uygulamasından faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.),

7. 4458 sayılı Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tâbi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar,

8. (II) sayılı Listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallardan; 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun ek 1 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde sayılan kişilerden hayatını kaybetmiş olanların eş veya çocuklarından birisi, eş ve çocuğu yoksa ana veya babasından birisi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı,[27] vergiden müstesnadır.

Birinci fıkranın; (2) numaralı bendinin (a) ve (c) alt bentleri ile (6) numaralı bendinde yer alan tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Hesaplanan tutarın 100 lirayı aşmayan kesirleri dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı; birinci

[27] *6745 sayılı Kanunun 51 inci maddesiyle, söz konusu bent 07/09/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 2016 ve sonraki yılların vergi harcaması tutarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir.*

fıkrada belirlenen yerli katkı oranını yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya yetkilidir[28]*."*

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca, (I) sayılı listede yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı Başkanlığının ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bunlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi ÖTV'den istisnadır. Söz konusu istisna düzenlemesi ile ülkemizde kritik önemi haiz olan güvenlik ve asayiş hizmetlerinin geliştirilmesi ve desteklenmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla milli güvenliğe ilişkin hükümleri ihtiva eden bu uygulama nedeniyle vergi harcaması oluşmayacaktır.

Kanunun 7 nci maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendi hükmünce, (I) sayılı listede yer alan malların, 30/05/2013 tarihli ve 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi ÖTV'den istisnadır. Söz konusu düzenlemeyle ülkemizde petrol arama ve üretim faaliyetlerinin geliştirilmesi, özendirilmesi, teşvik edilmesi amaçlanmaktadır.

İstisna; (I) sayılı listedeki malların mükellefleri veya akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşları tarafından 6491 sayılı Kanunda belirtilen; bir petrol hakkı sahibine ya da onun adına hareket eden temsilcisine veya Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhidine yapılacak teslimlerde uygulanacaktır. İstisna uygulanacak olan ürünlerin bu kişi veya kuruluşlar tarafından münhasıran

[28] *7537 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle düzenleme yapılmıştır.*

petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir. Bu kapsamda alınmayan ÖTV vergi harcamasına konu olacaktır.

Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (c) alt bendi hükmüne göre, (I) sayılı listede yer alan malların, Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi ile 21/03/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 16/A maddesi uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin bu maddede sayılanlara bedelsiz teslimi vergiden müstesnadır.

Dolayısıyla bu amaçla yapılan teslimlerde ÖTV mükelleflerince herhangi bir bedel alınması halinde, söz konusu istisna uygulanamaz. Bu kapsamda ticari mahiyet arz etmeyen söz konusu kurum ve kuruluşlara yapılacak bedelsiz teslimlerde vergi harcaması oluşmamaktadır.

Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi yerli katkı oranı en az %40 olan mallardan, Türk Gümrük Tarife Cetvelinin,

- 87.03 tarife pozisyonunda yer alan, motor silindir hacmine bakılmaksızın, hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dâhil bedeli 2.290.200 TL'nin[29] altında olan binek otomobil, panelvan, pick-up, arazi taşıtı, ATV, jeep, steyşın vagon, vb. taşıtların,
- 87.04 tarife pozisyonunda yer alan, eşya taşımaya mahsus, 2800 cm^3 veya altında motor silindir hacmine sahip van, panelvan, kamyonet, pick-up, vb. taşıtların,

[29] *2025 yılı için belirlen tutardır.*

- 87.11 tarife pozisyonunda yer alan, motor silindir hacmine bakılmaksızın, motosikletlerin

engellilik derecesi %90 veya daha fazla olan malul veya engelliler tarafından on yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır. Bu istisnadan yararlanmak için, taşıtın özel tertibatlı olması ve malul veya engellinin taşıtı bizzat kullanması şartı aranmaz. Aynı Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (c) alt bendi uyarınca ise %90 engellilik derecesi aranmadan söz konusu araçları bizzat kullanmak amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul veya engelliler tarafından ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır.

Yine Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendiyle, Kanuna ekli (II) sayılı listede 87.03 tarife pozisyonu kapsamında vergilendirilen ve yerli katkı oranı en az %40 olan;

- Yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin %50'sinin altında olan taşıtların,
- Sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olan taşıtların

engellilik durumlarının taşıtları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu, yetkili sağlık kurumundan alınmış engellilik sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi %90 veya daha fazla olan malul veya engelliler tarafından, on yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir. Taşıtta, ilk iktisaptan önce tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptırılması zorunludur.

Dolayısıyla Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde düzenlenen, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi malların malul veya engelliler tarafından on yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabında uygulanan sosyal amaçlı olarak

düzenlenen bu istisnalar neticesinde alınmayan ÖTV vergi harcaması olacaktır.

Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (a) alt bendine göre, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır. Düzenleme ile Türkiye'de havacılık sektöründe ilmi, teknik, turistik ve sportif alanda faaliyet gösteren Türk Hava Kurumu'nun desteklenmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda alınmayan ÖTV vergi harcaması olacaktır.

Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (b) alt bendine göre, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan taşıtların, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatı tarafından ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır. Ancak, söz konusu taşıtların Cumhurbaşkanlığına bağlı, ilgili, ilişkili kurul, kurum veya kuruluşlar tarafından ilk iktisabı genel hükümler çerçevesinde vergilendirilir. Bu kapsamda alınmayan ÖTV vergi harcaması olacaktır. Burada Cumhurbaşkanlığı her ne kadar genel bütçe içerisinde yer alan bir kurum olmuş olsa da, harcama yoluyla yapılması gereken bir ödeme, vergi alınmaması şeklinde uygulandığından bu vergi harcaması olarak kabul edilmiştir.

Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (c) alt bendine göre, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallardan Türk Gümrük Tarife Cetvelinin;

- 8701.20 tarife alt pozisyonunda sınıflandırılan "Yarı römorklar için çekicilerin",
- 87.04 tarife pozisyonunda sınıflandırılan "Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtların",
- 87.05 tarife pozisyonunda sınıflandırılan "Özel amaçlı motorlu taşıtların (insan veya eşya taşımak üzere özel olarak yapılmış olanlar

hariç) (Örneğin; kurtarıcılar, vinçli taşıtlar, itfaiye taşıtları, beton karıştırıcı ile mücehhez taşıtlar, yol süpürmeye mahsus arabalar, tohum, gübre, zift, su ve benzerlerini püskürten arabalar, seyyar atölyeler, seyyar radyoloji üniteleri) (itfaiye taşıtları hariç)",

- 87.09 tarife pozisyonunda sınıflandırılan "Fabrika, antrepo, liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları; demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekicilerin"

münhasıran petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır.

Yapılan düzenlemeyle ülkemizde petrol arama faaliyetlerinin geliştirilmesi ve mevcut petrol rezervlerimizin arz potansiyeli değerlendirilerek, ülkemizin enerjide dışa bağımlılıktan kurtarılması amaçlanmaktadır.

İstisna, 30/05/2013 tarihli ve 6491 sayılı Türk Petrol Kanununun muhtelif maddelerinde belirtilen bir petrol hakkı sahibi, temsilcisi veya Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhidin hak sahibi adına yaptığı ilk iktisaplarda uygulanır.

Bu uygulama, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığından (Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden), petrol arama faaliyetinde bulunduklarına dair belge almış kuruluşlar için geçerlidir. Bu kapsamda alınmayan ÖTV vergi harcamasına konu olacaktır.

Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (ç) alt bendine göre; Millî Savunma Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Savunma Sanayii Başkanlığı ve Millî İstihbarat Teşkilatı Başkanlığınca

- (II) sayılı listede yer alan ve yerli katkı oranı en az %40 olan malların,

- 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan "- Yük taşımasında kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dahil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dahil toplam yük ağırlığı) %50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steyşın vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)" satırındaki motorlu taşıtların
- 87.04 G.T.İ.P. numarasında yer alan "Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar"ın,
- 87.11 G.T.İ.P. numarasında yer alan "Motosikletler (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler (sepetler hariç) (Sadece elektrik motorlu olanlar hariç)"in

ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır.

Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile (IV) sayılı listedeki 9302.00.00.00.00 ve 93.03 tarife pozisyonlarında yer alan malların (revolver, tabanca, ateşli ve sürgülü diğer silahlar, tüfekler, diğer cihazlar ve benzerlerinin) Milli Savunma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, Savunma Sanayii Başkanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğüne teslimi veya bunlar tarafından ithali vergiden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna düzenlemesi ile ülkemizde kritik öneme haiz olan güvenlik ve asayiş

hizmetlerinin geliştirilmesi ve desteklenmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla milli güvenliğe ilişkin hükümleri ihtiva eden bu uygulama nedeniyle vergi harcaması oluşmayacaktır.

Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, (IV) sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz olarak teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithalinin vergiden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. İstisna uygulamasında, (IV) sayılı listede yer alan malların istisnadan yararlananlara bedelsiz olarak teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali esastır. Sözü edilen mallar için nakdi veya ayni herhangi bir bedel ödenmesi halinde ÖTV istisnası uygulanmaz. Dolayısıyla ticari mahiyet arz etmeyen, kar amaçlı olmaksızın söz konusu kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslimler dolayısıyla vergi harcaması oluşmayacaktır.

Kanunun ithalat istisnasını düzenleyen 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde Gümrük Kanununun bazı maddelerine atıfta bulunularak, bu maddeler kapsamına giren malların ithalinin ÖTV'den müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Gümrük Kanununun atıfta bulunulan bu maddelerinde, gümrük vergisinden muaf veya müstesna olarak ithal edilecek ve esas itibarıyla gayri ticari nitelik taşıyan ve daha çok kişisel ve ailevi kullanıma mahsus bazı mallar sayılmaktadır. Dolayısıyla bunların ithali aşamasında vergi harcaması oluşmayacaktır.

Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi gereğince, Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulan mallar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den istisnadır. Gümrük Kanunu açısından özel rejime tabi olan uygulamalar nedeniyle alınmayan ÖTV vergi harcamasına konu olmayacaktır.

Kanunun 7 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi gereğince ise şehit eş veya çocukları, şehidin eş ve çocuğunun bulunmaması halinde anne veya babası tarafından özel tüketim vergisi ödenmeksizin araç alımına imkan sağlanmakta ve alınan aracın beş yıllık süreden sonra elden çıkarılması halinde, vergi aranmamaktadır. Bu kapsamda vazgeçilen ÖTV vergi harcaması olacaktır.

2.4.2. İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimi (Madde 7/A)

4760 sayılı Kanunun 7/A maddesinde yapılan düzenlemeyle; yurt dışına yapılan ticari eşya taşımacılığında oluşan taşıma maliyetlerinin azaltılarak gerek taşımacılık sektörünün gerekse ülkemiz ihracatının teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Böylece yurt dışına ihracat rejimi ve transit rejimi kapsamında eşya taşımacılığı yapan araçların yakıtlarını Türkiye'den almaları teşvik edilmektedir. Buna göre;

"MADDE 7/A- Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan 2710.19.43.00.11 ve 2710.20.11.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde; Cumhurbaşkanınca belirlenen sınır kapılarında, 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında teslimi vergiden müstesnadır.

Maliye Bakanlığı, bu maddede düzenlenen istisnaya ilişkin usûl ve esasları belirlemeye, istisnayı bu maddeye göre işlem yapanlara verginin iadesi yöntemi ile uygulamaya yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Araçlara istisna kapsamında yapılacak motorin teslimlerini yalnızca şartları taşıyan bayiler yapabilecektir. Bayilere istisna kapsamında teslim edilecek olan motorini, yalnızca dağıtıcılar teslim edebilir. Dağıtıcılar ithal ya da imal ettikleri motorini bayilere teslimlerinde, hesaplanacak ÖTV tutarını fatura bedeline dâhil etmezler ve beyannamelerinde istisna kapsamında beyan ederler. Dağıtıcılar, rafinerilerden ÖTV ödeyerek satın aldıkları motorini istisna kapsamında bayilere teslim etmeleri halinde, teslim ettikleri motorine ilişkin olarak bayiler adına düzenledikleri faturalarda, ödenen ÖTV tutarını teslim bedeline dahil etmez. Dağıtıcıların bu suretle yaptıkları teslimlere ilişkin tahsil etmediği ÖTV tutarları, aynı rafinericilerden daha sonra aldıkları mallar için hesaplanacak ÖTV tutarından mahsup edilebilir. Rafinerici de mahsuplaşma sonucu tahsil etmediği ÖTV'yi beyannamesinde gösterir.

Buna göre Kanunun 7/A maddesi kapsamında vazgeçilen ÖTV vergi harcaması olacaktır.

2.4.3. (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılması (Madde 8, BKK 2012/3792)

Kanunun 8 inci maddesinin birinci fıkrasında;

"1. Bu Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek kısmı, teminat alınmak suretiyle tecil olunur. Söz konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren oniki ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil olunan vergi terkin edilir. Bu hükümlere uyulmaması halinde, bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce

tahsil edilen verginin mahsubundan sonra kalan tutar, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesinde belirlenen gecikme zammı ile birlikte alıcıdan tahsil edilir. Ancak, tecil edilen verginin 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler dolayısıyla terkin edilememesi halinde bu vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Düzenleme ile imalatçının katlanmış olduğu girdi maliyetleri içerisindeki vergi yükününün azaltılması amaçlanmaktadır.

Kanunun 8 inci maddesinin birinci fıkrası, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV'nin Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek kısmının teminat alınmak suretiyle tecil edilmesi, söz konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil olunan verginin terkin edilmesi öngörülmüştür. Bu Kanun maddesine istinaden sözü edilen tecil-terkin uygulaması Kanunun yürürlüğe girdiği 01/08/2002 tarihinden, 09/10/2012 tarihine kadar uygulanmıştır. Dolayısıyla 09/10/2012 tarihine kadar terkin edilen ÖTV vergi harcaması olarak kabul edilmiştir.

Diğer taraftan Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, imalatçılar tarafından imalatta kullanılmaları halinde vergi tutarlarının indirimli uygulanmasına yönelik 08/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar 09/10/2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Karar ile Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, alıcı imalatçılar (sanayi sicil belgeli imalatçılar) tarafından imalatta kullanılmaları halinde, vergi tutarlarının iade yöntemi ile indirimli uygulanması sağlanmış; bu nedenle daha önce uygulanan (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların aynı Kanunun 8/1 inci maddesi uyarınca (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV'nin tecil edilecek kısmı sıfır olarak belirlenmiş, 30/11/2002 tarihli ve 2002/4930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 4 üncü maddesi ile 13/11/2003 tarihli ve 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesi uygulamaları yürürlükten kaldırılmıştır.

Bahse konu 2012/3792 sayılı BKK eki Kararın 1 inci maddesinde, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde, imalatta kullanılan mallar için bahse konu maddede G.T.İ.P. numaraları itibarıyla karşılarında gösterilen oran ile (I) sayılı listenin (B) cetvelinde belirtilen ve daha önce uygulanan maktu vergi tutarının çarpılması suretiyle hesaplanan vergi tutarlarının uygulanacağı öngörülmüştür. Dolayısıyla maktu vergiye daha düşük bir oran uygulamak suretiyle hesaplanan vergi tutarı ile maktu vergi tutarı arasındaki farkın iade edilmesi sağlanmıştır. Diğer taraftan; aynı Kararın 1 inci maddesinde Petrol Piyasası Kanununun 2 nci maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile akaryakıta karıştırılması veya doğrudan akaryakıt olarak kullanılması mümkün olan diğer malların imal edilmesi halinde, bu kapsamdaki imalatlar için bu hükmün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

(I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların; bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere imalatçılara ÖTV mükellefleri tarafından tesliminde, diğer alıcılara teslimlerde olduğu gibi,

bu malların birimi itibarıyla (B) cetvelinde yer alan yürürlükteki vergi tutarları üzerinden vergi beyan edilerek ödenecektir.

İthalatçı imalatçılar tarafından doğrudan ithal edilen (B) cetvelinde yer alan malların; (I) sayılı listeye dâhil olmayan ve ÖTV'ye tabi tutulmayan malların imalinde kullanılması, Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendi uyarınca teslim sayılacaktır. Buna göre ithalatçı imalatçılar, bu mallar için yurt içindeki ÖTV mükelleflerinin teslimlerinde olduğu gibi birimi itibarıyla (B) cetvelinde yer alan yürürlükteki vergi tutarları üzerinden vergi beyan ederek ödeyeceklerdir.

Bu uygulama kapsamında kullanılmak üzere ÖTV mükelleflerinden satın alınan malların satın alma tarihini, ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanılmak üzere ithal edilen malların ise ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanılması gerekmektedir.

İmalatçıların, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları; satın alarak bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanmaları veya ithal ederek ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanmaları halinde iadesini talep edebilecekleri vergi tutarı, bu mallar için daha önce ödenen vergi tutarları ile söz konusu Kararname eki Kararın 1 inci maddesinde belirlenen oranlara göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark tutardır.

Ancak ithal edilen malların, ÖTV'ye tabi (I) sayılı liste dışındaki diğer listelerde yer alan malların imalinde kullanılması Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendi uyarınca teslim sayılmadığından bu kapsamdaki kullanımlar için iade talep edilemez.

Bu şekilde, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların; kullanım yerlerine bağlı olarak sanayi sicil belgesini haiz imalatçılar tarafından sanayide girdi olarak kullanılması durumunda, maliyetlerinin azaltılması suretiyle sanayicilerin teşvik edilmesini sağlamak üzere vergi farklılaştırmasına gidilmiştir. İmalatçıların,

imalatlarında kullanmak üzere satın aldıkları ÖTV'ye tabi malların alışlarında ödedikleri ÖTV tutarlarının, 2012/3792 sayılı BKK eki Kararda belirlenen tutarı aşan kısımlarının iade edilmesine imkân sağlanmıştır. Dolayısıyla bu kapsamda 10/10/2012 tarihinden itibaren iade edilen ÖTV tutarları vergi harcaması olacaktır.

2.4.4. (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların aynı cetvelde yer alan malların ve baz yağların ihracata konu edilecek madeni yağ veya yağlama müstahzarı imalinde kullanılması (BKK 2012/3792)

08/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın eki Kararın 2 nci maddesinde, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, aynı cetvelde yer alan vergi tutarı daha düşük malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde, bu mallar için imal edilen malın tabi olduğu ÖTV tutarının uygulanacağı öngörülmüştür. Buna göre söz konusu malların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile imal edilen malın tabi olduğu vergi tutarı arasındaki fark iade edilebilecektir.

Söz konusu maddede ayrıca Petrol Piyasası Kanununun 2 nci maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal edilmesi halinde, bu kapsamdaki imalatlar için bu hükmün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

(I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların; ÖTV mükellefleri tarafından aynı cetveldeki vergi tutarı daha düşük malların imalinde kullanılmak üzere imalatçılara tesliminde, diğer alıcılara teslimlerde olduğu gibi, bu malların birimi itibarıyla ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan yürürlükteki vergi tutarları üzerinden vergi beyan edilerek ödenecektir.

İthalatçı imalatçılar tarafından doğrudan ithal edilen (B) cetvelinde yer alan malların, aynı cetveldeki vergi tutarı daha düşük malların imalinde kullanılması, ÖTV Kanununun 2/3-a maddesi uyarınca teslim sayılmayacaktır.

Bu uygulama kapsamında kullanılmak üzere ÖTV mükelleflerinden satın alınan malların satın alma tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanılması gerekmektedir.

ÖTV mükelleflerinden bu uygulama kapsamında kullanılmak üzere mal satın alan imalatçılar, bu mallardan imal ettikleri malın teslimine ilişkin verginin beyan dönemini takip eden aybaşından itibaren altı ay içerisinde KDV (KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde gelir veya kurumlar vergisi) yönünden bağlı bulunulan vergi dairesinden iade talebinde bulunabileceklerdir.

Kanunun "*Vergi indirimi*" başlıklı 9 uncu maddesinde; *"Özel tüketim vergisine tâbi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir."* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Söz konusu madde kapsamında yapılan belirlemede indirilemeyen verginin iade edilmesine yönelik hüküm bulunmamaktadır. Ancak söz konusu BKK eki Kararda düzenlenen bu kapsamdaki iade uygulaması Kanunun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden uygun görülmüştür. İmalatçı indirim konusu yapabileceği vergiyi iade olarak geri almaktadır. Yapılan teknik bir düzeltme olup bu kapsamda ithalatçı imalatçı ile girdiyi yurt içinden satın alan imalatçı arasındaki vergi yükü eşitlenmektedir. Dolayısıyla mevcut uygulama vergi harcaması niteliğinde değildir.

Ayrıca 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 3 üncü maddesinde, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen G.T.İ.P. numaraları yazılı baz yağların; yine aynı maddede G.T.İ.P. numaraları ile yer alan malların imalinde kullanılması ve imal edilen malların aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca ihraç edilmesi veya 8 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca teslim edilerek ihracının gerçekleştirilmesi halinde, ÖTV tutarının 0,0500 TL/Kilogram olarak uygulanacağı öngörülmüştür. Buna göre baz yağların teslim tarihi itibarıyla uygulanan vergi tutarları ile 0,0500 TL/Kilogram arasındaki fark iade edilebilecektir.

Bu uygulama kapsamında kullanılmak üzere ÖTV mükelleflerinden satın alınan baz yağların satın alma tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde imalatta kullanılması ve imal edilen malların aynı süre içerisinde Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca ihraç edilmesi veya 8 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca teslim edilmesi gerekir. Ayrıca Kanunun 8 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca yapılan teslimlerde Kanunun bu maddesinde belirtilen sürede malın ihraç edilmesi şarttır. Yine ihracata dayalı bu sistemde imalatçının indirim konusu yapabileceği vergiyi iade olarak geri almasında, iade edilen ÖTV için vergi harcaması oluşmayacaktır.

2.4.5. Kabotaj hattında yakıtlarda indirim (BKK 2003/5868)

01/07/2003 tarihli ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesinde; Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi tutarı sıfıra indirilmiştir. Buna göre BKK eki Kararın 1 inci maddesi;

"Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin deniz araçları ile kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi tutarı sıfıra indirilmiştir." şeklinde düzenlenmiştir.

Bu düzenleme ile denizyolu vasıtasıyla yapılan taşımacılığın özendirilmesi amaçlanmaktadır.

Karar kapsamında deniz yakıtı alabilecek deniz araçları; Türk Uluslararası Gemi Siciline veya Milli Gemi Siciline ve Deniz Ticaret Odasına kayıtlı, kabotaj hattında çalışan, 31/07/2002 tarihli ve 24832 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gemi Adamları Yönetmeliğinde tanımlanan yük ve yolcu taşıyan gemiler, balıkçı gemileri, ticari yatlar ve hizmet gemileridir. Deniz yakıtı kullanacak olan deniz araçları, 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Kanuna göre Türk Uluslararası Gemi Siciline ya da 31/12/1956 tarihli ve 8520 sayılı Gemi Sicil Nizamnamesine göre Milli Gemi Siciline kayıtlı olmak ve Türk Bayrağını çekme hakkını devam ettirmek zorundadır.

Milli sicilden terkin edilmesi gereken ancak terkini gerçekleşmemiş veya gerçekleştirilmemiş deniz araçları, Karar kapsamında deniz yakıtı alamazlar. Sicil terkini gerekirken terkin işlemi için Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı'na müracaat etmemiş olan gemi donatanlarına ait diğer deniz araçlarına (kiralanmış olsa dahi), deniz yakıtı verilmez.

Teslim edilecek olan deniz yakıtını yalnızca, ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu yer vergi dairesi müdürlüğünün bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından verilen ve geçerlilik süresi dolmamış olan "dağıtım izin belgesi"ni haiz (Genel ve Özel Bütçeli İdareler, İl Özel

İdareleri ile sermayesinin %51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ve özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşlar için dağıtım izin belgesini haiz olma şartı aranmaz) dağıtıcılar teslim edebilirler. Belirli şartlar dâhilinde birden fazla deniz aracı için, topluca yakıt alınabilecektir.

Deniz yakıtı almak isteyen deniz araçları, yakıt alım defteri ile dağıtıcılardan yakıt talep edebileceklerdir. Dağıtıcı deniz yakıtı almak için müracaat eden deniz aracına, yakıt alım defterindeki azami miktarları aşmamak kaydıyla ithal ettikleri veya imal ettikleri deniz yakıtının tesliminde, ÖTV tutarını sıfır olarak uygulayacaklar ve tahsil etmedikleri ÖTV tutarı ile yakıt alan deniz aracına ait yakıt alım defteri numarasını düzenlenen faturada ayrıca belirteceklerdir. Dağıtıcılar ÖTV tahsil etmeden teslim ettikleri deniz yakıtı miktarlarını, teslimin yapıldığı döneme ait (I) numaralı ÖTV beyannamesinde yer alan "2003/5868 Sayılı Karar Kapsamında Yapılan Teslimler" ibaresini seçerek üzerinden vergi beyan etmeyeceklerdir.

Dağıtıcılar, rafinericilerden ÖTV ödeyerek aldıkları deniz yakıtını teslim etmeleri halinde, teslim ettikleri deniz yakıtına ilişkin olarak düzenleyecekleri faturalarda, teslim tarihindeki ÖTV tutarını teslim bedeline dâhil etmeyeceklerdir. Teslim bedeline dâhil edilmeyen ÖTV tutarı ile yakıt alan deniz aracına ait yakıt alım defteri numarası faturada ayrıca belirtilecektir. Dağıtıcıların bu suretle yaptıkları teslimlere ilişkin tahsil etmediği ÖTV tutarı, rafinericilerden aldığı mallar için hesaplanacak ÖTV tutarından mahsup edilecektir. Rafinericiler, dağıtıcılara mahsuplaşma suretiyle ÖTV tahsil etmeden teslim ettiği mal miktarlarını, (I) numaralı ÖTV beyannamesinde yer alan "2003/5868 Sayılı Karar Kapsamında Yapılan Teslimler" ibaresini seçerek üzerinden vergi beyan etmeyeceklerdir.

Dolayısıyla kabotaj hattında bulunan deniz taşımacılığını ve balıkçılığı desteklemek amacıyla oluşturulan 2003/5868 sayılı Karar kapsamında doğrudan ve/veya mahsup yoluyla alınmasından vazgeçilen ÖTV vergi harcaması olacaktır.

2.4.6. Hava yakıtlarına ilişkin uygulama (BKK 2002/4482)

4760 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan 2710.12.31.00.00 G.T.İ.P. numaralı uçak benzini, 2710.12.70.00.00 G.T.İ.P. numaralı benzin tipi jet yakıtı ve 2710.19.21.00.00 G.T.İ.P. numaralı jet yakıtı (kerosen) isimli hava yakıtları olarak bilinen malların ÖTV tutarları, 4760 sayılı Kanunda birimi itibarıyla 2,5000 TL/Litre olarak belirlenmiştir.

Bununla birlikte, Kanunun yürürlüğe girdiği 01/08/2002 tarihinden günümüze kadar bahsi geçen yakıtlar için vergi tutarları ÖTV Kanununun Bakanlar Kuruluna vermiş olduğu yetki kapsamında yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararları ile sıfır olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla bu kapsamda yapılan teslimlerde alınmasından vazgeçilen ÖTV vergi harcaması olacaktır.

Bu düzenleme ile havayolu vasıtasıyla yapılan taşımacılığın özendirilmesi amaçlanmaktadır.

2.4.7. Biyoetanol ile harmanlanmış benzin teslimleri (BKK 2005/8704)

04/04/2005 tarihli ve 2005/8704 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesinde; 4760 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde 2710.12.45.00.11, 2710.12.45.00.13, 2710.12.49.00.11 ve 2710.12.49.00.12 G.T.İ.P. numaraları ile yer alan mallar için belirlenen ÖTV tutarlarının, bu mallara yerli tarım ürünlerinden elde edilmiş 2207.20.00.10.13 ve 2207.20.00.10.14 G.T.İ.P. numaralarında yer alan "yakıt biyoetanolü" karıştırılmış olması halinde, karıştırılan malın

miktarının karışım miktarına oranı kadar eksik uygulanacağı öngörülmüş ve bu orana göre belirlenen vergi tutarlarının, 2207.20.00.10.13 ve 2207.20.00.10.14 G.T.İ.P. numaralarında yer alan yakıt biyoetanolünü ihtiva etmeyen 2710.12.45.00.11, 2710.12.45.00.13, 2710.12.49.00.11 ve 2710.12.49.00.12 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallar için belirlenmiş olan vergi tutarlarının %98'inden az olamayacağı belirtilmiştir.

Yapılan düzenleme ile enerjide dışa bağımlılığın azaltılması ve çevrenin korunması amaçlanmaktadır.

Biyoetanol: 2207.20.00.10.13 ve 2207.20.00.10.14 G.T.İ.P. numaralarında yer alan, Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu (TAPDK)[30] tarafından yayımlanan "Etil Alkol ve Metanolün Üretimi ile İç ve Dış Ticaretine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin" 4 üncü maddesinde yakıt biyoetanolü olarak tanımlanan ve Türkiye'de ekilip hasat edilen yerli tarım ürünlerinden elde edilen etil alkolü ifade etmektedir.

Kararname kapsamındaki uygulamadan yararlanılabilmesi için yerli tarım ürünlerinden elde edilen biyoetanolün benzinle harmanlanması şarttır.

Biyoetanolü, Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından "Tesis Kurma İzin Belgesi" verilen üreticiler üretmektedir.

Karar kapsamında satış yapmak için biyoetanol ile benzini harmanlayacak olan rafinerici veya dağıtıcılara ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu yer vergi dairesi müdürlüğünün bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından, üç takvim yılı için düzenlenen "Biyoetanol Harmanlama İzin Belgesi" verilmektedir.

[30] *TAPDK, 24/12/2017 tarihli ve 696 sayılı KHK ile kapatılmış; görev ve yetkileri Tarım ve Orman Bakanlığı bünyesindeki Tütün ve Alkol Daire Başkanlığına devredilmiştir.*

Benzin ile biyoetanolün harmanlanması sonucu elde edilen karışımın tesliminde, karışıma uygulanacak ÖTV tutarı aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

KV = BV x [1-(E / T)]

Y = [1-(E / T)]

KV = Karışımın (Biyoetanollü Benzinin) ÖTV Tutarı (TL/lt)

BV = Biyoetanolsüz Benzinin ÖTV Tutarı (TL/lt)

E = Karışımdaki Biyoetanol Miktarı (lt)

T = Karışım Miktarı (Karışımdaki Benzin Miktarı+Karışımdaki Biyoetanol Miktarı) (lt)

Y = Benzin Miktarının Karışım Miktarındaki Oranı

Kararname gereğince, karışıma uygulanacak ÖTV tutarının hesaplanmasında kullanılacak (Y) değeri hiçbir zaman "0,98"den küçük olamaz. Hesaplama sonucu bulunan (Y) değeri "0,98"den küçükse, dikkate alınacak olan değer "0,98" dir. Diğer taraftan biyoetanol, bu uygulama kapsamındaki benzinlerden hangisi ile harmanlanır ise, hesaplamada kullanılacak (BV) değeri de harmanlanan benzinin (2710.12.45.00.11, 2710.12.45.00.13, 2710.12.49.00.11 veya 2710.12.49.00.12 G.T.İ.P. numaralı malın), karışımın teslim tarihindeki ÖTV tutarı kadardır.

Harmanlama sonucu satışı yapılacak miktar artmış olduğundan, karışımdan önceki benzin miktarına göre hesaplanan ÖTV'de bir azalma olmamasına rağmen, karışımdan sonra satışı yapılan biyoetanollü benzinin miktarına göre hesaplanan ÖTV en fazla %2 oranında eksik hesaplanmaktadır. Dolayısıyla karışımlı biyoetanollü benzin satılmasaydı, normal koşullarda 2710.12.45.00.11, 2710.12.45.00.13, 2710.12.49.00.11 veya 2710.12.49.00.12 G.T.İ.P. numaralı benzin satılmış olacağından ve

ÖTV buna göre hesaplanacağından, eksik satışı yapılan benzin miktarı kadar eksik hesaplanan ÖTV vergi harcaması olacaktır.

2.4.8. Aerosol üretiminde kullanılan sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.) teslimleri (BKK 2014/6881)

30/09/2014 tarihli ve 2014/6881 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kararın 1 inci maddesinde Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelindeki vergi tutarı uygulanarak teslim edilen 2711.19.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) Diğerleri" isimli malın vergi tutarının, bu malın imalatçılar tarafından aerosol üretiminde kullanılmış olduğunun tespiti halinde, sıfır olarak uygulanacağına yönelik düzenleme yapılmıştır. Düzenleme ile imalatçının katlanmış olduğu girdi maliyetleri içerisindeki vergi yükünün azaltılması amaçlanmaktadır.

Söz konusu Kararda düzenlenen indirimli vergi uygulamasından kaynaklanan vergi farklılaştırmasının aerosol üreticilerine iade yöntemi ile uygulanması, Kanunun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden uygun görülmüş ve buna ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Karar kapsamında aerosol üretiminde kullanılmaya uygun standardize edilmiş L.P.G., yalnızca "L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi" ni haiz üreticiler tarafından satın alınabilir veya ithal edilebilir. Yine bu kapsamda aerosol üretiminde kullanılmaya uygun standardize edilmiş L.P.G.'yi aerosol üreticilerine satmak isteyen dağıtıcılara, L.P.G. Dağıtım İzin Belgesi verilir.

Üreticiler standardize edilmiş L.P.G'yi aerosol üretiminde hammadde olarak kullanırlar. Üreticiler, Karar kapsamında aerosol üretiminde kullanacakları L.P.G.'yi yurt içerisinde yalnızca dağıtıcılardan satın alabilirler.

Dağıtıcılar tarafından ithal edilen L.P.G.'nin üreticilere tesliminde, yürürlükteki ÖTV tutarı üzerinden vergi beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Rafinericilerin dağıtıcılara L.P.G. tesliminde, rafinericiler bu malın birimi itibarıyla yürürlükteki vergi tutarı üzerinden vergi beyan ederek öderler. Dağıtıcıların, bu şekilde rafinericilerden ÖTV ödeyerek satın aldıkları L.P.G.'yi üreticilere Karar kapsamında teslim etmeleri halinde, üreticiler adına düzenleyecekleri faturalarda, rafinerici tarafından beyan edilerek ödenmiş olması gereken ÖTV tutarını teslim bedeline dahil etmeleri ve bu tutarı faturada "2014/6881 Sayılı Karar Kapsamında Teslim Edilmiş Olup Teslim Bedeline Dahil Edilen ÖTV Tutarı ... TL'dir." şerhi ile göstermeleri gerekmektedir.

Dahilde işleme izin belgesi sahibi aerosol üreticileri, Karar kapsamında üretimde kullanmak üzere L.P.G. ithal edebilirler. Söz konusu üreticiler tarafından, "L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi"nin bir örneği, ithalatın gerçekleştirileceği gümrük idaresine verilir. İlgili gümrük idaresi bunun üzerine belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde söz konusu ürünün yürürlükte olan ÖTV tutarı kadar nakit veya banka teminat mektubu almak suretiyle gümrükleme işlemini gerçekleştirir.

İthal edilen L.P.G.'nin ÖTV'ye tabi olmayan aerosol üretiminde kullanılması, ÖTV Kanununun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendi uyarınca teslim sayılır. Buna göre üreticilerin ÖTV'ye tabi olmayan aerosol üretiminde kullandıkları L.P.G.'ye ilişkin ÖTV'yi, bu malın birimi itibarıyla yürürlükteki vergi tutarı üzerinden beyan edip ödemeleri gerekmektedir. Üreticiler tarafından Karar kapsamında ithal edilen L.P.G.'nin, Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan aerosol üretiminde kullanımı, bu Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendi uyarınca teslim sayılmaz.

Karar kapsamında satın alınan L.P.G.'nin satın alma tarihini, ithal edilen L.P.G.'nin ise ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde aerosol üreticilerince imalatta kullanılması gerekmektedir.

Bu uygulama kapsamındaki ÖTV iadesini, sadece L.P.G.'yi imal edilen aerosolün bünyesinde girdi olarak kullanan aerosol üreticileri talep edebilir. Bununla birlikte üreticiler tarafından doğrudan ithal edilen L.P.G.'nin ÖTV'ye tabi olan aerosol üretiminde kullanılması, Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendi uyarınca teslim sayılmadığından, bu kapsamdaki kullanımlar için de iade talep edilemez. Bu uygulama kapsamında iade edilen ÖTV tutarı vergi harcaması olacaktır.

2.4.9. İhraç edilecek elektrik üretiminde kullanılacak fuel-oil teslimi (BKK 2006/10798)

ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (III-B/3) *"İhraç Edilecek Elektrik Üretimi İçin Fuel Oil Teslimleri"* başlıklı bölümünde, ihraç edilecek elektrik üretiminde kullanılacak fuel-oil tesliminde sıfır ÖTV uygulamasına ilişkin olarak açıklamalar yer almaktadır. 26/06/2006 tarihli ve 2006/10798 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesi uyarınca, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde 2710.19.62.00.10, 2710.19.62.00.11, 2710.19.64.00.10, 2710.19.64.00.11 ve 2710.19.68.00.11 GTİP numaralı malların (fuel oillerin), ihraç edilecek elektrik üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir.

ÖTV kapsamına giren malların ihracat teslimleri, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde belirtilen şartlar dâhilinde vergiden istisnadır. Tebliğin (II-A/2) "ÖTV Ödenerek Satın Alınan Malların İhracat Teslimleri" başlıklı bölümündeki düzenlemeye göre, ÖTV ödenerek satın alınan malların herhangi bir işlem görmeden,

olduğu gibi (aynen) ihraç edilmesi halinde, bu mallar için yüklenilen ÖTV iade edilecektir. Ancak ÖTV ödenerek satın alınan maldan ÖTV'ye tabi olan veya olmayan bir mal üretilerek bu malın ihraç edilmesi halinde, imalatta kullanılan mal için ödenen ÖTV tutarı iade edilmeyecektir.

Dolayısıyla 2006/10798 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesi uyarınca, ihraç edilecek elektrik üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfıra indirilen fuel oiller nedeniyle alınmayan ÖTV tutarı vergi harcaması olacaktır.

2.4.10. Etilen üretimi için L.P.G. teslimleri (BKK 2008/14061)

ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (III-B/4.) *"Etilen Üretimi İçin L.P.G. Teslimleri"* başlıklı bölümünde, etilen üretiminde kullanılacak sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.) teslimlerinde ÖTV'nin sıfır olarak uygulanmasına ilişkin ilk açıklama yapılmıştır.

Etilen Üretimi İçin L.P.G. Teslimleri 18/08/2008 tarihli ve 2008/14061 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesi uyarınca, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2711.19.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı *"Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) Diğerleri"*nin, 2901.21.00.00.19 G.T.İ.P. numaralı *"Diğer Amaçlar İçin Kullanılanlar (Etilen)"* üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir. ÖTV mükellefleri bu suretle sıfır (0) olarak uyguladıkları ÖTV tutarlarını ve teslim ettikleri L.P.G. miktarlarını, (1) numaralı ÖTV beyannamesinin "*Vergi Bildirimi*" bölümünün "A Cetvelindeki Ürünler" kısmında yer alan *"2008/14061 sayılı Kararname Kapsamında Yapılan Teslimler"* ibaresini seçerek beyan ederler. Ayrıca ÖTV mükellefleri, bu teslimin yapıldığı döneme ilişkin verilen ÖTV beyannamesinin "Ekler" bölümünün *"2008/14061 sayılı Kararname Kapsamında Yapılan Teslimler"* ekini doldururlar.

Dolayısıyla 2008/14061 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesi uyarınca, etilen üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfıra indirilen sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.) nedeniyle alınmayan ÖTV vergi harcaması olacaktır.

2.4.11. Oto biodizel ile harmanlanmış motorin teslimleri (BKK 2013/5595)

02/09/2013 tarihli ve 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 3 üncü maddesi ile, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen 2710.19.43.00.11 ve 2710.20.11.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların vergi tutarlarının, bu mallara yalnızca Türkiye'de üretilen tarım ürünlerinden veya Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı mevzuatına uygun olarak Türkiye'de toplanan kullanılmış kızartmalık bitkisel yağlar ile kullanım süresi geçmiş bitkisel yağlardan elde edilen aynı cetveldeki 38.26 tarife numarasındaki mallardan 3826.00.10.00.11 G.T.İ.P. numarasında yer alan biodizelin harmanlanmış olduğunun tespiti halinde, biodizel miktarının toplam harmanlanmış mal miktarına oranı kadar eksik uygulanacağı ancak bu orana göre belirlenen vergi tutarlarının, 2710.19.43.00.11 ve 2710.20.11.00.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallar için (I) sayılı listenin (A) cetvelinde belirlenmiş olan vergi tutarlarının %98'inden az olamayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddede ayrıca bu hesaplama sonucunda ortaya çıkan vergi tutarlarında virgülden sonraki 4 hanenin dikkate alınacağı, bu mallara daha önce uygulanan vergi tutarları ile yukarıda belirlenen orana göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark için Kanunun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasının uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Uygulamaya ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (III-B/5) *"Oto Biodizel ile Harmanlanmış Motorin Teslimleri"* başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

Oto Biodizel: Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde 38.26 tarife pozisyon numarasındaki mallardan 3826.00.10.00.11 G.T.İ.P. numarasında yer alan ve EPDK tarafından oto biodizel üretimi için verilen "İşleme Lisansı" sahibi firmalar tarafından yalnızca Türkiye'de üretilen tarım ürünlerinden (Türkiye'de üretilen tarım ürünleri, Türkiye'de ekilip hasat edilen tarım ürünlerini ifade etmektedir.) veya Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı mevzuatına uygun olarak Türkiye'de toplanan bitkisel atık yağlardan elde edilen malı ifade etmektedir.

Oto biodizelin Karar kapsamındaki indirimli vergi uygulamasına konu olabilmesi için yalnızca oto biodizel üretim izin belgesini haiz üreticilerce üretilerek harmanlayıcılara teslim edilmiş olması gerekir.

Karar kapsamında satış yapmak için oto biodizel ile motorini harmanlayacak olan rafinerici veya dağıtıcılara ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu yer vergi dairesi müdürlüğünün bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından, üç takvim yılı için düzenlenen "*Oto Biodizel Harmanlama İzin Belgesi*" verilmektedir.

Karar uyarınca oto biodizelli motorinin teslim edilmiş olduğunun tespiti halinde, bu malın ÖTV tutarı teslim edilmiş maldaki oto biodizel miktarının toplam harmanlanmış mal miktarına oranı kadar eksik uygulanır. Ancak bu orana göre belirlenen vergi tutarları, motorin türleri için Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde belirlenmiş olan vergi tutarlarının %98'inden az olamaz, %98'den az olması halinde ise bu vergi tutarlarının %98'i dikkate alınır.

Bu uygulama kapsamındaki ÖTV iadesini yalnızca harmanlayıcılar talep edebilir.

Oto biodizelli motorine ilişkin iadesi talep edilebilecek ÖTV tutarı aşağıdaki formüller uygulanmak suretiyle hesaplanabilir. Bu formüllerin

uygulanması sonucu bulunan vergi tutarlarında virgülden sonraki dört hane dikkate alınır.

Oto Biodizelli Motorine Kararname Uyarınca Uygulanacak Birim ÖTV Tutarı = Motorin İçin Uygulanan Birim ÖTV Tutarı x (1- Oto Biodizel Miktarı / Oto Biodizelli Motorin Miktarı)

İadeye Konu Edilebilecek Birim ÖTV Tutarı = Motorin İçin Uygulanan Birim ÖTV Tutarı - Oto Biodizelli Motorine Kararname Uyarınca Uygulanan Birim ÖTV Tutarı

Buna göre oto biodizelli motorin satışında, satılan toplam miktara göre karışımda 2710.19.43.00.11, 2710.20.11.00.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallar için Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde belirlenmiş olan maktu tutar dikkate alınarak ÖTV hesaplanıp beyan edileceğinden, sonradan iade edilen tutar vergi harcaması olacaktır.

2.4.12. İhraç edilen kara taşıtlarında kullanılmış ilk dolum yağları ve akaryakıtlarının teslimleri (Cumhurbaşkanı Kararı 2019/796)

27/02/2019 tarihli ve 796 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan Kararın 2 nci maddesinde, Kanuna ekli (I) sayılı listedeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen ilk dolum yağları ve akaryakıtlarının vergi tutarlarının, bu malların aynı Kanuna ekli (II) sayılı listedeki 8701.20, 87.02, 87.03, 87.04 ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallardan ihraç edilmiş olanların üretim sürecinde kullanılmış olduğunun tespiti halinde sıfır olarak uygulanacağına yönelik düzenleme yapılmıştır. Söz konusu maddede ayrıca, bu kapsamda kullanılan ilk dolum akaryakıtlarında ÖTV tutarı sıfır olarak uygulanacak akaryakıt miktarının, üretilerek ihraç edilmiş her bir mal adedi için; 87.03 G.T.İ.P. numarasındaki mallarda "7" litreyi, 87.11 G.T.İ.P. numarasındaki mallarda "2" litreyi, diğer mallarda ise "15" litreyi geçemeyeceği ve ihraç edilen

mallarda kullanılmış ilk dolum yağları ve akaryakıtlarına daha önce uygulanan vergi tutarı için, Kanunun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasının uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun sözü edilen maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, bahse konu Kararın 2 nci maddesinde düzenlenen indirimli vergi uygulamasından kaynaklanan vergi farklılaştırmasının, kara taşıtı imalatçılarına iade yöntemi ile uygulanması uygun görülmüştür.

796 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı kapsamındaki kara taşıtlarının, kullanıma hazır hale getirilebilmesi amacıyla motor, vites kutusu, diferansiyel ya da yakıt deposu gibi bölümlerine imalatçıları tarafından yurt içinde ilk defa konulan, Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan madeni yağ ve akaryakıt türleri ilk dolum yağı ve akaryakıtını ifade etmektedir.

ÖTV (I) sayılı liste mükellefleri tarafından, ilk dolum yağları ve akaryakıtlarının ihraç edilecek kara taşıtlarının üretim sürecinde kullanılmak üzere imalatçılara tesliminde, bu malların vergi tutarları üzerinden ÖTV beyan edilerek ödenir.

İhraç edilecek kara taşıtlarının üretim sürecinde kullanılmak üzere Cumhurbaşkanı Kararının 2 nci maddesinin yürürlük tarihinden itibaren, ithal edilen veya ÖTV (I) sayılı liste mükelleflerinden ÖTV ödenerek satın alınan ilk dolum yağları ve akaryakıtları bakımından iade uygulamasından yararlanılabilmesi için, bunların ithal veya satın alma tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde kara taşıtlarının üretim sürecinde kullanılmış ve üretilen bu kara taşıtlarının da yine aynı sürede ihraç edilmiş olması gerekir.

Kanuna ekli (I) sayılı listedeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen ilk dolum yağları ve akaryakıtlarının vergi tutarları, ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde yazılı usul ve esaslar kapsamında ihraç edilen kara taşıtlarında kullanılmış olduğunun tespiti halinde sıfır olarak

uygulanacağından, indirimli vergi uygulamasından kaynaklanan vergi farklılaştırmasına istinaden kara taşıtı imalatçılarına yapılan vergi iadeleri vergi harcaması olacaktır.

2.4.13. Polipropilen üretim tesislerindeki propilen üretiminde kullanılacak propan teslimleri (Cumhurbaşkanı Kararı 2019/1542)

15/09/2019 tarihli ve 1542 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Kararın 1 inci maddesi uyarınca, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2711.12 G.T.İ.P. numaralı "(Sıvılaştırılmış) Propan"ın, polipropilen üretim tesislerinde 2711.14.00.00.12 G.T.İ.P. numaralı "Propilen" üretiminde kullanılmak üzere tesliminde, ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir. ÖTV mükellefleri bu suretle sıfır (0) olarak uyguladıkları ÖTV tutarlarını ve teslim ettikleri sıvılaştırılmış propan miktarlarını, (1) numaralı ÖTV beyannamesinin "*Vergi Bildirimi*" bölümünün "*A Cetvelindeki Ürünler*" kısmında yer alan "*1542 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı Kapsamında Yapılan Teslimler*" ibaresini seçerek beyan ederler.

Bu kapsamda, 2019/1542 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Kararın 1 inci maddesi uyarınca, propilen üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfıra indirilen propan nedeniyle alınmayan ÖTV vergi harcaması olacaktır.

2.4.14. (A) cetvelindeki diğer mallara ilişkin sıfır ÖTV tutarlı teslimler (BKK 2011/1435)

Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.12.11.00.00 G.T.İ.P. numaralı "Nafta", 27.11 tarife istatistik pozisyonundaki doğal gaz, propan, bütan ve sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.) isimli mallar hariç olmak üzere "Petrol gazları ve diğer gazlı hidrokarbonlar", 27.13 tarife istatistik pozisyonundaki "Petrol koku, petrol

bitümeni ve petrol yağlarının veya bitümenli minerallerden elde edilen yağların diğer kalıntıları" ve 2715.00.00.00.00 G.T.İ.P. numaralı "Esasını tabii asfalt, tabii bitümen, petrol bitümeni, mineral katran veya mineral katran zifti (bitümenli sakızlar, cut-backs gibi) teşkil eden bitümenli karışımlar" isimli mallar için ÖTV tutarı son olarak 2,5000 TL/Kg. olarak belirlenmiştir.

Ancak birçok sanayide önemli ölçüde kullanılan bu malların teslimlerinde uygulanacak ÖTV tutarları, Kanunun 12 nci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi uyarınca çıkarılan Cumhurbaşkanı Kararları ile sıfır (0) olarak uygulanmaktadır.

Dolayısıyla bu kapsamda yapılan teslimlerde alınmasından vazgeçilen ÖTV vergi harcaması olacaktır.

2.4.15. Rafineri ve petrokimya tesislerinde üretilerek imalatta kullanılan ve imalatta kullanılmak üzere bu tesislere teslim edilen mallarda ÖTV istisnası (Cumhurbaşkanı Kararı 2021/3559)

18/02/2021 tarihli ve 3559 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Kararın 1 inci maddesinde

"*… Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca verilen "Rafinerici Lisansı" kapsamında üretim faaliyetlerinde bulunan rafinerilerde veya "İşleme Lisansı" kapsamında üretim faaliyetlerinde bulunan petrokimya tesislerinde üretilen, 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listedeki malların; üretildiği tesislerde özel tüketim vergisine tabi olmayan malların imalinde kullanımı ile rafinerilerden petrokimya tesislerine, petrokimya tesislerinden rafinerilere, petrokimya tesislerinden diğer petrokimya tesislerine ve rafinerilerden diğer rafinerilere imalatta kullanılmak üzere tesliminde özel tüketim vergisi tutarı sıfıra indirilmiştir."*

düzenlemesi yer almaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan malların, rafineri ve petrokimya tesislerinde üretilerek, üretildiği tesislerde imalatta hammadde ve/veya yardımcı madde olarak ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanımları ve bu tesislerde üretilip birbirlerine (rafinerilerden petrokimya tesislerine, petrokimya tesislerinden rafinerilere, petrokimya tesislerinden diğer petrokimya tesislerine ve rafinerilerden diğer rafinerilere) imalatta kullanılmak üzere teslimleri, rafineri ve petrokimya tesisleri arasındaki mal bütünleşmesinin sağlanarak bu tesislerin girdilerinden kaynaklı ülkemiz cari açığının azaltılması amacıyla ÖTV'den arındırılmıştır. Bu kapsamda, alınmayan ÖTV vergi harcaması olacaktır.

2.4.16. Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) projesi kapsamına giren malların Milli Eğitim Bakanlığına tesliminde ÖTV istisnası

3065 sayılı Kanuna 7061 sayılı Kanunun 44 üncü maddesi ile eklenen geçici 38 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde;

" Proje bileşenlerine ilişkin olarak 4760 sayılı Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan malların, Millî Eğitim Bakanlığına ya da proje yüklenicisine teslimi veya bunlar tarafından ithali özel tüketim vergisinden müstesnadır (Maliye Bakanlığı istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.)."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Buna göre, bu maddenin yürürlüğe girdiği 05/12/2017 tarihinden itibaren düzenlenen sözleşmelere istinaden Milli Eğitim Bakanlığı tarafından FATİH Projesi kapsamında yapılan mal alımlarında uygulanmak üzere, proje bileşenlerine ilişkin olarak ÖTV Kanuna ekli (IV)

sayılı listede yer alan malların, Milli Eğitim Bakanlığına ya da proje yüklenicisine teslimi veya bunlar tarafından ithali özel tüketim vergisinden müstesnadır.

İstisna uygulaması kapsamındaki malları Milli Eğitim Bakanlığına ya da proje yüklenicisine teslim eden mükellefler ya da gümrük idaresince, söz konusu malların FATİH Projesi kapsamında kullanılacağına dair Milli Eğitim Bakanlığı tarafından düzenlenen onaylı bir belge/yazı istenmekte ve bu belgeye/yazıya istinaden ÖTV uygulanmaksızın işlem yapılmaktadır.

Bu kapsamda alınmayan ÖTV vergi harcamasına konu olacaktır.

2.5. Diğer Kanunlarda Yer Alan ve Uygulaması Yaygın Olan Vergi Harcamaları

Bu başlık altında diğer kanunlarda yer alan ve uygulaması fazla olan vergi harcamaları hakkında bilgi verilecektir.

2.5.1. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (Ek Madde 4, Geçici Madde 3)

06/06/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun ek madde 4 ve geçici 3 üncü maddesinde gelir ve kurumlar vergisine yönelik kazanç istisnası ve ücret ödemelerine ilişkin gelir vergisi istisnası düzenlenmiştir. Buna göre;

"EK MADDE 4- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra geçici 2 nci madde uyarınca ilk kez faaliyete geçecek serbest bölgelerde, işleticilerin serbest bölgelerin işletilmesi ile ilgili faaliyetlerden elde ettikleri kazançları, 30 yılı geçmemek ve Ticaret Bakanlığınca kendilerine verilecek ilk faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, münhasıran alım satım

veya depo işletmeciliği faaliyet ruhsatı sahibi kullanıcılardan elde edilen kazançlar ile 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak vergi kesintilerini kapsamaz. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."[31]

"GEÇİCİ MADDE 3 - Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın

---

[31] *7341 sayılı Kanunla getirilen düzenleme 06/11/2021 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.*

vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

3218 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde; serbest bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair hükümlerin uygulanmayacağı ve bölgede elde edilen kazançların Türkiye'nin diğer yerlerine getirilmesi halinde gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağına dair düzenlemeler mevcut iken, 06/02/2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile serbest bölgelerde Türk vergi kanunlarının geçerli olması sağlanmıştır. Diğer taraftan, serbest bölgelerde öteden beri faaliyette bulunan mükellefleri müktesep haklarının korunması amacıyla 3218 sayılı Kanuna geçici 3 üncü madde eklenmiştir. Buna göre, 06/02/2004 tarihi itibarıyla (5084 sayılı Kanunun yürürlük tarihi) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

- Bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlere yönelik olduğundan serbest bölgelerde elde edilse dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere istisna uygulanması söz konusu değildir. İstisna, bölgede elde edilen kar paylarının dağıtımı halinde Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi gereğince yapılacak vergi kesintisini kapsamamaktadır. Başka bir anlatımla, serbest bölgelerde elde edilen kar paylarının dağıtımı halinde vergi tevkifatı yapılacaktır.
- Bu bölgelerde istihdam edilen personele ödenen ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiş olmakla birlikte söz

konusu sürenin bitmiş olması nedeniyle bu istisnanın uygulanma imkanı kalmamıştır.

- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yurtdışına satışından elde edilen kazançlar, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Böylelikle, direkt olarak üretimi ve istihdamı artıran ve ulusal kalkınma için çok önemli olan "imalat" faaliyetlerine yönelik istisna serbest bölgelerde yeni işe başlayan mükellefler için de uygulama imkanı bulmuştur. Bu istisnanın uygulamasında faaliyet ruhsatında belirtilen tarihin herhangi bir önemi bulunmamakta olup bölgede imalat faaliyetlerinde bulunup yurt dışına satış yapan tüm mükellefler bu istisnadan yararlanacaktır. Ancak, üretim dışı faaliyetlerden, faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından ve serbest bölge içinde veya dışında küçük eklemeler haricinde ana imalatı yaptıracak şekilde fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışında istisnanın uygulanması mümkün değildir. Diğer taraftan, istisna kazançların dağıtımı halinde de Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre tevkifat yapılacaktır.
- İhracatı desteklemek amacıyla imalat faaliyeti sonucunda bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesna edilmiştir.
- Yine bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesna tutulmuştur.

09/02/2017 tarihli 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair

Kanun ile 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendine 24/02/2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen hüküm uyarınca serbest bölgelerde, hizmet ihracının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Yine 6772 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde yapılan değişiklik ile bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmesine ve Cumhurbaşkanına verilen %85 oranını %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltme yetkisinin stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanılabilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Diğer taraftan 7341 sayılı Kanunla eklenen ek madde 4 ile ilk kez faaliyete geçecek serbest bölgelerde, işleticilerin serbest bölgelerin işletilmesi ile ilgili faaliyetlerden elde ettikleri kazançları, 30 yılı geçmemek ve Ticaret Bakanlığınca kendilerine verilecek ilk faaliyet

ruhsatında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesna edilmiştir.

Dolayısıyla bu maddeler kapsamındaki kazançlar üzerinden alınmayan gelir ve kurumlar vergileri ile ücretler için verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilen gelir vergisi vergi harcaması niteliğindedir.

2.5.2. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

Üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliği sağlanarak, ülke sanayiinin uluslararası rekabet edebilir ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması maksadıyla teknolojik bilgi üretmek, üründe ve üretim yöntemlerinde yenilik geliştirmek, ürün kalitesini veya standardını yükseltmek, verimliliği artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek, teknolojik bilgiyi ticarileştirmek, teknoloji yoğun üretim ve girişimciliği desteklemek, küçük ve orta ölçekli işletmelerin yeni ve ileri teknolojilere uyumunu sağlamak, teknoloji yoğun alanlarda yatırım olanakları yaratmak, araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkânı yaratmak, teknoloji transferine yardımcı olmak ve yüksek/ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayenin ülkeye girişini hızlandıracak teknolojik alt yapıyı sağlamak üzere ihdas edilen 26/06/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci ve geçici 4 üncü maddelerinde;

"GEÇİCİ MADDE 2- Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya

kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu hakların, mahiyetlerine göre, AR-GE faaliyetleri neticesinde elde edilmesi ve ilgili mevzuat çerçevesinde tescil veya kayıt ettirilmesi ya da bildirilmesi şartına bağlamaya, istisnadan kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamelerin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tescil veya kayıt için yetkili kuruma başvurulmuş olması kaydıyla bu kazançları doğuran işlemlerin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminden başlayarak faydalandırmaya, mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya, istisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırmaya, bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulatmaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya Cumhurbaşkanı, bu kapsamda tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmesine ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir. Belirlenen esaslar çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmemesi durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

31/12/2028 tarihine kadar, bölgede çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarı; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtların brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı

damga vergisinden istisnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Toplam personel sayısı on beşe kadar olan Bölge firmaları için bu oran yüzde yirmi olarak uygulanır. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler için bu teşvikten faydalanılamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Buna ilave olarak gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında Bölgede çalışan personelin toplam sayısının veya teşvike konu edilen toplam çalışma sürelerinin yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla bu fıkrada belirtilen durumlar haricinde Bölge dışında geçirilen süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Cumhurbaşkanı, yüzde yirmi olarak belirlenen bu oranı belirleyeceği bölgesel ve/veya sektörel alanlarda ya da meslek gruplarına göre yüzde yüze kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın

bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

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, tasarımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır."

"GEÇİCİ MADDE 4– 31/12/2028 tarihine kadar uygulanmak üzere, Bölgede faaliyette bulunanlara bu Kanun kapsamındaki projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye destekleri, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak üzere, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 1.000.000 Türk lirasını aşamaz. Bu maddede yer alan oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. Bu kapsamdaki projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin aktarımından itibaren en az dört yıl boyunca ilgili şirketlerde kalmaması, payların satılması ya da yatırılan sermayenin kısmen ya da tamamen geri alınması halinde indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Kanunun ek 1 inci maddesinde ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinin de bu Kanun hükümlerine tabi olacağı ve teknoloji geliştirme bölgelerine sağlanan destek, teşvik, muafiyet ve istisnalardan aynen yararlanacağı hüküm altına alınmıştır.

Kanunun geçici 2 nci maddesi uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgelerdeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz. Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayri maddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon ve ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir. Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde tasarım faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendileri seri üretime tabi tutarak pazarlayan mükellefler, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançlarının tasarıma isabet eden kısmını, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisna uygulamasında, mükelleflerin tam veya dar mükellefiyet esasında vergiye tabi olmasının bir önemi yoktur.

Yine yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

Kanunun geçici 2 nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazanç istisna olacaktır.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Yönetici şirketler dahil olmak üzere bölgede faaliyet gösteren kurumların, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

5520 sayılı Kanunun 5/B maddesi hükümlerinden yararlanan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 4691 sayılı Kanun kapsamında yer alan istisna uygulamasından ayrıca yararlanamaz.

Diğer yandan Kanunun geçici 4 üncü maddesine göre 31/12/2028 tarihine kadar uygulanmak üzere, bölgede faaliyette bulunanlara bu Kanun

kapsamındaki projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye destekleri, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşmamak üzere, 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır.

Ayrıca, Kanunun geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre bölgelerde çalışan Ar-Ge, tasarım ve belirli oranda destek personeline ödenen ücretlere sağlanan teşvik kapsamında gelir vergisi stopajı işveren lehine terkin edilmektedir. 7555 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle yapılan değişiklikle; çalışan bazında sınırsız olarak uygulanan teşvik, aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının kırk katıyla sınırlandırılmıştır. Bölgede çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarı; verilecek muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir. Ücretin sınırı aşması halinde ise terkine konu edilecek teşvik tutarı asgari ücretin brüt tutarının 40 katına isabet eden vergiden ilgili aydaki asgari ücrete isabet eden gelir vergisi tutarı düşüldükten sonraki kısmıyla sınırlı olmaktadır.

Dolayısıyla Kanunun geçici 2 nci ve geçici 4 üncü maddeleri kapsamında kazanç üzerinden alınmayan gelir vergisi ve kurumlar vergisi, Kanunun geçici 2 nci maddesi kapsamında verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilen vergi ile gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde matrahın belirlenmesinde indirim konusu yapılan sermaye desteği tutarları nedeniyle alınmayan gelir ve kurumlar vergisi, vergi harcamasına konu olacaktır. Gelir vergisi

mükellefleri için yıllık kazanç üzerinden gelir vergisinin hesaplanmasında, istisna uygulanmamış haliyle 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 193 sayılı Kanunun ilgili maddelerine göre yapılmış olan tevkifatların ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.5.3. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna (4490 Sayılı Kanun Madde 12)

Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) tescil edilen gemiler ile turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ticari yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmak amacıyla, 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun, 12 nci maddesinde;

"MADDE 12 –Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi, gemi kira, zaman çarteri ve tüm navlun sözleşmeleri damga vergisine ve harçlara; bu işlemler nedeniyle alınacak paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmaz.

Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, gemi ve yatların, Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanır. Ancak, bu Kanunun 4 üncü

maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri halinde, bunların en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı aranır…

Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır.

…"

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Buna göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; TUGS'a kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

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

Bunun yanında 18/01/2017 tarihli ve 6770 sayılı Kanun ile 4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesine eklenen fıkrayla, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların 6770 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 27/01/2017 tarihinden itibaren bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya başka suretlerle devrinden doğan kazançlar için de bu istisnadan yararlanılabilecektir. Öte yandan yurt dışından ithal edilerek 4490 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk

Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden elde edilecek kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için en az altı ay süreyle TUGS'a kayıtlı olarak işletilmiş olmaları şartı aranacaktır.

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

Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan "Time-Charter İşletmeciliği" gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacaktır.

TUGS'a kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisnadır.

Buna göre Kanun kapsamında kazanç üzerinden alınmayan gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile ücret ödemeleri üzerinden yapılmayan gelir vergisi tevkifatı vergi harcamasına konu olacaktır. Gelir vergisi mükellefleri için yıllık kazanç üzerinden gelir vergisinin hesaplanmasında, istisna uygulanmamış haliyle 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde

belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 193 sayılı Kanunun ilgili maddelerine göre yapılmış olan tevkifatların ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.5.4. 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

Ar-Ge, yenilik ve tasarım yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye, yeniliğe ve tasarıma yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge ve tasarım personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek üzere 28/02/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun yayımlanmıştır.

Bu Kanun; Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından 12/04/1990 tarihli ve 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Teşvik ve Muafiyetleri Kanuna göre oluşturulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri), Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri ile tasarım merkezleri, Ar-Ge projeleri, tasarım projeleri, rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşvikleri kapsamaktadır.

5746 sayılı Kanunda 16/02/2016 tarihli ve 6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile önemli değişiklikler yapılmış ve tasarım faaliyetleri Kanunun başlığı ile birlikte ilgili kısımlarına işlenmiştir.

Ar-Ge indirimi; 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendinde, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında düzenlenmiştir.

6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 15 ve 58 inci maddeleriyle 09/08/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendinde ve 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen Ar-Ge indirimi yürürlükten kaldırılmış, aynı Kanunun 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmek suretiyle anılan düzenlemelere burada yer verilmiştir. Dolayısıyla Ar-Ge indirimi 09/08/2016 tarihinden itibaren bu Kanunun 3 veya 3/A maddeleri kapsamında yapılabilecektir. Kanunun 3 üncü maddesi Ar-Ge ve tasarım indirimine imkân verirken, 3/A maddesi yalnızca Ar-Ge indirimine imkân vermektedir. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.

7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 21 inci maddesiyle 5746 sayılı Kanunun yürürlük tarihi 31/12/2028 tarihine kadar uzatılmış

olup, 5746 sayılı Kanun kapsamında yer alan destek ve teşvik uygulamalarına bu tarihe kadar devam edilecektir.

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde;

"(1) Ar-Ge ve tasarım indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. Ayrıca bu harcamalar, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir.

Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.

(2) Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin brüt asgari ücretin kırk katını aşmayan kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarının; doktoralı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu teşvikten faydalanamaz. Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu

merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Ayrıca Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde doktora mezunu personelin üniversitelerde Ar-Ge ve yenilik alanında ders vermesi veya Ar-Ge ve tasarım personelinin teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan girişimcilere mentorluk yapması durumunda haftalık 8 saati aşmamak şartıyla, bu çalışmaları gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Buna ilave olarak gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan personelin toplam sayısının veya teşvike konu edilen toplam çalışma sürelerinin yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla bu fıkrada belirtilen durumlar haricinde bu merkezler dışında geçirilen süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Cumhurbaşkanı, yüzde yirmi olarak belirlenen bu oranı belirleyeceği bölgesel ve/veya sektörel alanlarda ya da meslek gruplarına göre yüzde yüze kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Araştırma ve geliştirme faaliyeti (Ar-Ge): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması

için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri, kapsamaktadır.

Tasarım faaliyeti: Sanayi alanında ve Cumhurbaşkanının uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümünü içermektedir.

Buna göre, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik olarak madde kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve tasarım harcamaları, ticari ve kurum kazancının tespitinde Ar-Ge ve tasarım indirimi olarak dikkate alınabilecektir. Söz konusu indirim tutarlarının bir önceki yıla göre artışının %50'sine kadar olan kısmı Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterlere göre ayrıca indirim konusu yapılabilecektir.

İlgili dönemde yeterli kazancın bulunmaması nedeniyle indirimi mümkün olmayan Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcaması tutarları sonraki dönemlere yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle devrederek dikkate alınabilecektir.

5746 sayılı Kanun uyarınca Ar-Ge Merkezi olmak için Ar-Ge merkezlerinde en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi zorunludur. Bakanlar Kurulu elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısını; 6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 101 inci maddesiyle otuza, 6676 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle on beşe, on tam zaman eşdeğer tasarım personeli sayısını aynı

düzenlemeyle yarısına kadar indirmeye yetkili kılınmış, daha sonra bu yetki Cumhurbaşkanına devredilmiştir.

Anılan yetki kullanılarak Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilebilecek en az tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı; 2014/6400 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 50'den 30'a, 2016/9093 sayılı karar ile NACE kodları itibarıyla bazı sınıflarda yer alan sektörler hariç 15'e indirilmiştir. Buna göre gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için Ar-Ge merkezlerinde çalıştırılacak tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı 01/07/2014 tarihinden itibaren en az 30'a, 11/08/2016 tarihinden itibaren ise 15'e düşürülmüştür.

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin dokuzuncu fıkrasında;

"Bu Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri tasarım faaliyetleri bu maddede belirtilen indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir. Ancak Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim olarak dikkate alınabilir. Bu oranları ayrı ayrı veya birlikte iki katına kadar artırmaya veya kanuni oranlarına kadar indirmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Sipariş verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması halinde Ar-Ge veya tasarım harcamasının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilir. Sipariş verenler, Ar-Ge veya tasarım indirimi ile sipariş verilmesine ilişkin kâğıtlara ait damga vergisi istisnası dışındaki teşvik ve destek unsurlarından yararlanamaz." şeklinde düzenleme yapılarak siparişe dayalı faaliyetlerde indirimden kimin yararlanacağı düzenlenmiştir.

Yine 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin beşinci, altıncı ve on üçüncü fıkralarında;

"(5)…Teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamaz. Bu oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. Teknogirişim sermayesi desteğine konu projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin iki yıl içerisinde ilgili projenin finansmanında kullanılmayan kısmı için indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir."

"(6) Rekabet öncesi işbirliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği anlaşmasında belirtilen ortak özel bir hesapta izlenir. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve tasarım harcaması olarak kabul edilir ve proje dışında başka bir amaç için kullanılamaz. Proje hesabında toplanan tutarlar, proje özel hesabı açan kuruluşun kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz. Rekabet öncesi işbirliği proje bütçesinin en fazla yüzde ellisine kadarlık kısmı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere geri ödemesiz olarak desteklenebilir."

"(13) Girişim sermayesi desteği: Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesinden teknoloji, teknolojik üretim ve yenilik faaliyetlerini

desteklemek amacıyla girişim sermayesi fonlarına destek bütçesi aktarılabilir. Girişim sermayesi desteği kapsamında kaynakların aktarıldığı girişim sermayesi fonlarından ya da bu fonların yatırım yaptığı fonların yatırımlarından yararlanan şirketlere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. Bu kapsamda yapılacak indirim tutarı yıllık 1.000.000 Türk lirasını aşamaz. Bu oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından girişim sermayesi yoluyla destek almış firmalara sağlanan sermaye desteklerinin aktarımından itibaren en az dört yıl boyunca ilgili şirketlerde kalmaması, payların satılması ya da yatırılan sermayenin kısmen ya da geri alınması halinde 4 üncü maddenin dördüncü fıkrası hükümleri uygulanır."

şeklinde yer alan hükümler uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için teknogirişim sermaye desteği, rekabet öncesi işbirliği proje desteği ve girişim sermayesi desteği sağlanması teşvik edilmektedir.

Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre gelir vergisi stopaj teşviki öngörülmüş olup Ar-Ge ve destek personeli ile tasarım ve destek personelinin çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için %95'i, yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen asgari ücret istisnasına isabet eden vergi düşüldükten sonra kalan vergi tutarının %90'ı

ve diğerleri için %80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir. Dolayısıyla terkin edilen vergi, vergi harcaması olmaktadır. 7555 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle yapılan değişiklikle çalışan bazında sınırsız olarak uygulanan bu teşvik aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının kırk katıyla sınırlandırıldı.

Yapılan açıklamalar kapsamında; Kanunun 3 ve 3/A maddeleri uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde matrahın belirlenmesinde indirim konusu yapılan tutarlar nedeniyle alınmayan gelir ve kurumlar vergileri vergi harcamasına konu olacaktır. Yine bu Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca gelir vergisi stopaj teşviki öngörülmüş olup bu kapsamda verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilen vergi, vergi harcaması olacaktır. Ancak bu hükmün uygulanmasında 193 sayılı Kanunun geçici 75 inci maddesinde belirlenen hükümlerin de dikkate alınması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri için indirim uygulanan tutar üzerinden alınmayan cari oranda kurumlar vergisi vergi harcaması olurken, gelir vergisi mükellefleri için yıllık kazanç üzerinden gelir vergisinin hesaplanmasında, indirim uygulanmamış haliyle 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde belirtilen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak gelir vergisinden, 193 sayılı Kanunun ilgili maddelerine göre yapılmış olan tevkifatların ve daha önce ödenmiş olan gelir vergisinin mahsup edilmesi, daha önce iade çıkmış ise yapılan iadenin eklenmesi halinde bulunan tutar vergi harcaması olacaktır.

2.5.5. İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler (6111 sayılı Kanun Geçici Madde 16)

13/02/2011 tarih ve 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 13/02/2011 tarihinde yürürlüğe giren geçici 16 ncı maddesinde;

"(1) İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında, İstanbul Valiliğine bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon birimine yapılacak teslim ve hizmetler, finansmanı yabancı devletler, uluslar arası kurum ve kuruluşlarca karşılanmak şartıyla 31/12/2035[32] tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

(2) İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir, indirim yoluyla giderilemeyen vergiler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 32 nci maddesi hükmü uyarınca mükellefe iade edilir.

(3) Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iade uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

İstisna, finansmanlarının yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından karşılanması şartıyla İSMEP kapsamında 31/12/2035

[32] *4/12/2025 tarihli ve 7566 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle bu fıkrada yer alan "31/12/2025" ibaresi "31/12/2035" şeklinde değiştirilmiştir.*

tarihine kadar İstanbul Valiliğine bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon Birimine yapılan teslim ve hizmetlere uygulanır.

Yabancı devletlerden, uluslararası kurum ve kuruluşlardan karşılıksız olarak sağlanan destekler yanında bu kurum ve kuruluşlardan temin edilen krediler kullanılarak yapılan mal ve hizmet alımları da istisna kapsamına girmektedir.

Buna göre, KDV'den istisna teslim ve hizmet bünyesine giren vergiler indirim ve iadeye konu olmak suretiyle satıcı üzerindeki vergi yükü sıfırlanmış olduğundan, istisna kapsamına giren teslim ve hizmet tutarı üzerinden hesaplanması gereken KDV vergi harcaması olacaktır.

2.5.6. Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun (6550 sayılı Kanun Geçici Madde 1)

6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun 10/07/2014 tarihli ve 29056 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, yayımlandığı gün itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun ile araştırma altyapılarının daha etkin kullanımının ve sürdürülebilirliğinin sağlanmasının desteklenmesi amaçlanmaktadır.

6550 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinde;

"31/12/2023[33] tarihine kadar uygulanmak üzere;

a) Araştırma altyapılarının bu Kanunun uygulanması kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

b) Kamu personeli hariç olmak üzere, araştırma altyapılarında çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleriyle ilgili ücretleri gelir

[33] *27/12/2023 tarihli ve 7981 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 31/12/2023 tarihi 31/12/2028 olarak yeniden tespit edilmiştir.*

vergisinden, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır. İstisna uygulanacak ücret tutarı brüt asgari ücretin kırk katını aşamaz. Bu teşvikten yararlanacak olan destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz.

c) Özel sektör ve/veya sivil toplum kuruluşu ortak finansmanı ile kurulan araştırma altyapılarına ortak olan kurumlar vergisi mükellefleri, bu Kanun kapsamında yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarına katkı sağladıkları tutarlar için bu harcamaların yapıldığı dönemde 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda yer alan Ar-Ge indirimi teşvikinden yararlandırılır. Bu kapsamda yararlanılabilecek Ar-Ge indirimi tutarı araştırma altyapısına konulan ortaklık payı tutarını geçemez.

(2) Bu madde kapsamında sağlanan indirim ve istisnaların uygulama süresini ayrı ayrı ya da birlikte 10 yıla kadar uzatmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir."

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Araştırma Altyapısı: Yükseköğretim kurumları bünyesinde, yetişmiş nitelikli insan gücü ile günün modern teknolojilerine dayalı makine-teçhizat, donanım ve yazılımı içinde bulunduran, Ar-Ge faaliyetlerinin yapıldığı ileri araştırma laboratuvarı, tematik araştırma laboratuvarı ile merkezî araştırma laboratuvarı olarak sınıflandırılan birimleri ifade etmektedir.

Yükseköğretim kurumları, kamu kurum ve kuruluşları, özel sektör kuruluşları ve/veya sivil toplum kuruluşları ortaklığıyla kurulan araştırma altyapısına, ortak araştırma alt yapısı denilmektedir.

6550 sayılı Kanunun 11 inci maddesinde, araştırma altyapılarının yükseköğretim kurumu yerleşkelerinde, kamu kurum ve kuruluşlarına ait alanlarda, teknoloji geliştirme bölgelerinde, organize sanayi bölgelerinde

ve endüstri bölgelerinde kurulabileceği, bina ve diğer taşınmaz unsurların özel sektör ve sivil toplum kuruluşları tarafından karşılanması durumunda ise araştırma altyapıları özel sektör ve sivil toplum kuruluşuna ait arazilerde de kurulabileceği ifade edilmiştir.

Araştırma altyapıları, bir yükseköğretim kurumu tarafından kurulabileceği gibi yükseköğretim kurumu ile kamu kurum ve kuruluşları, özel sektör kuruluşları ve/veya sivil toplum kuruluşları ortaklığıyla da kurulabilir. Araştırma altyapılarının işletilmesi özel sektöre, bilim ve teknoloji alanında faaliyet gösteren ve kamu yararına çalışan dernek veya vakıflara devredilebilir.

Araştırma Alt Yapıları Kurulu tarafından yeterlik kararı verilen araştırma altyapıları tüzel kişilik kazanır.

Araştırma Alt Yapıları Kurulu tarafından belirlenecek teknoloji alanlarında faaliyet gösteren araştırma altyapıları, iş birliğinin artırılması, bilgi ve tecrübe paylaşımı, sorunların tartışılması, yeni ürün, teknoloji ve buluşların tanıtılması ve özel sektörle iş birliğinin geliştirilmesi amaçlarıyla platformlar oluşturabilir.

Araştırma altyapılarında müdür, müdür yardımcısı, tam zamanlı araştırmacı, yarı zamanlı araştırmacı, teknisyen ve destek personeli istihdam edilebilir.

Buna göre söz konusu kanun kapsamında oluşturulan araştırma alt yapılarına sağlanan indirim ve istisnaların uygulanması nedeniyle ve yine bu alt yapılara ortak olan kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlandıkları Ar-Ge indirimi nedeniyle, alınmayan kurumlar vergisi ve gelir vergisi tevkifatı vergi harcaması olacaktır.

Ayrıca, araştırma altyapılarında çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleriyle ilgili ücretlerine uygulanan gelir vergisi istisnası da vergi harcaması olacaktır. 7555 sayılı Kanunun 20 nci

maddesiyle yapılan değişiklikle, istisnaya konu edilebilecek ücret tutarı sınırsız kullanımın önlenmesi amacıyla aylık olarak brüt asgari ücretin kırk katını aşamayacağı düzenlenmiştir.

2.5.7. 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

20/08/2006 tarihli ve 6745 sayılı Kanunun 80 inci maddesiyle yatırımların desteklenmesi amacıyla Cumhurbaşkanına geniş kapsamlı düzenleme yetkisi verilmiştir. Düzenleme aşağıdaki gibidir.

"(1) Cumhurbaşkanı; kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda ülkemizin mevcut veya gelecekte ortaya çıkabilecek ihtiyaçlarını karşılama, arz güvenliğini sağlama, dışa bağımlılığını azaltma, teknolojik dönüşümü sağlama, yenilikçi, Ar-Ge yoğun ve katma değeri yüksek olma niteliklerine ayrı ayrı ya da birlikte sahip olan ve proje bazında Ekonomi Bakanlığı tarafından desteklenmesine karar verilen yatırımlar için;

a) 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine göre kurumlar vergisi oranını %100'e kadar indirimli uygulatmaya ve yatırıma katkı oranını %200'ü geçmemek üzere belirlemeye veya yatırımın işletmeye geçmesinden itibaren 10 hesap dönemine kadar, yatırımdan elde edilen kazançla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi istisnası tanımaya,

b) 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 80 inci maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlandırmaya,

c) Gümrük vergisi muafiyeti tanımaya,

ç) Yatırımın Hazine taşınmazı üzerinde yapılması hâlinde, belirlenecek yatırımcı lehine doğrudan, hasılat payı alınmaksızın, 49 yıl süreyle bedelsiz irtifak hakkı ya da bağımsız ve sürekli nitelikte irtifak hakkı tesisi veya kullanma izni verilmesine ve yatırımın tamamlanması ve öngörülen istihdamın 5 yıl sağlanması şartıyla Hazine taşınmazının talep edilmesi hâlinde bedelsiz devredilmesine,

d) 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Kanunun ek 2 nci maddesinde yer alan prime esas kazanç alt sınırına bağlı kalınmaksızın 10 yıla kadar sigorta primi işveren hissesinin karşılanmasına,

e) İşletme döneminde yatırıma ilişkin enerji tüketim harcamalarının %50'sine kadarının en fazla 10 yıla kadar karşılanmasına,

f) Sabit yatırım tutarının finansmanında kullanılan yatırım kredisi için 10 yıla kadar faiz veya kâr payı desteği ya da hibe desteği sağlanmasına,

g) Yatırım için özel önem taşıyan belirlenen sayıda her bir nitelikli personel için 5 yılı geçmemek üzere, asgari ücretin aylık brüt tutarının 20 katına kadar ücret desteği verilmesine,

*ğ) Yatırım tutarının %49'*unu *geçmemek üzere ve edinilen payların 10 yıl içerisinde halka arz veya yatırımcıya satış şartıyla yatırıma ortak olunmasına,*

karar vermeye ve yukarıdaki desteklerden bir veya birden fazlasını uygulatmaya yetkilidir.

(2) Birinci fıkra kapsamındaki destekler Ekonomi Bakanlığı bütçesinden karşılanır.

(3) Proje bazlı yatırım konusu ürüne, süresi ve miktarı Cumhurbaşkanınca belirlenecek alım garantisi verilebilir.

(4) Proje bazlı yatırımlara diğer kanunlarla getirilen izin, tahsis, ruhsat, lisans ve tesciller ile diğer kısıtlayıcı hükümler için Cumhurbaşkanı kararı ile istisna getirilebilir veya yatırımları hızlandırmak ve kolaylaştırmak amacıyla yasal ve idari süreçlerde düzenleme yapılabilir.

(5) Projenin gerekli kıldığı hâllerde Cumhurbaşkanı kararı ile her türlü altyapı yatırımının yapılması kararlaştırılabilir.

(6) Uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Yatırımların belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmemesi hâlinde, birinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde yer alan indirimli kurumlar vergisi veya istisna uygulaması ile gelir vergisi stopajı teşviki nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte, diğer destekler ise 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde geri alınır.

(7) Yatırımın devri hâlinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla belirtilen istisna, muafiyet ve desteklerden yararlanır."

Madde düzenlemesi ile yatırım teşvik sisteminin etkinliğinin artırılması için ülkemizin mevcut ve gelecekte ortaya çıkabilecek ihtiyaçlarını karşılama, arz güvenliğini sağlama, dışa bağımlılığını azaltma, teknolojik dönüşümünü sağlama, yenilikçi ve Ar-Ge yoğun kazanımları ülkemize kazandırma amacıyla dizayn edilen proje bazlı yatırımların teşviki kapsamında yaratılacak ilave istihdam ve proje bazlı yatırımların teşviki için 193 sayılı Kanunun geçici 80 inci maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden ve 13/06/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlandırma konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir.

Söz konusu düzenleme ile istihdam ve yatırımların teşvik edilmesi, katma değerli ve Ar-Ge içeriği yüksek üretimin artırılması amaçlanmış olup yatırımların proje bazlı olarak desteklenmesi kapsamında istihdam edilen işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgari ücrete tekabül eden kısmının terkin edilmesi ve sağlanacak kurumlar vergisi istisnası veya kazançlara uygulanacak olan indirimli kurumlar vergisi nedeniyle alınmayan vergiler için vergi harcaması oluşacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEĞERLENDİRME

Ülkemizde 5018 sayılı Kanun gereğince 2006 yılından itibaren, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (banka ve sigorta muameleleri vergisi ve özel iletişim vergisi) ile 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden vergi harcaması niteliğinde olanlara ilişkin hesaplanan toplam vazgeçilen vergi her yıl düzenli olarak Bütçe Kanunu ekinde kamuoyuna duyurulmaya başlanmıştır. Ayrıca vergi harcaması olarak nitelendirilen ve merkezi yönetim bütçe gelirlerine etkisi olan düzenlemeler de liste halinde Bütçe Kanununun (B) Cetvelinden sonra yer almaktadır.

Bu raporda kamuoyuna açıklanan vergi harcamalarının tahmin yöntemleri ile her bir vergi harcamasına ilişkin detaylı harcama tutarları raporlanmaktadır.

Raporda vergi harcamaları ekonomik, sosyal ve çevresel amaçları gerçekleştirmek üzere vergi alınmaması yoluyla devlet için gelir kaybına sebep olan, bazı mükellefler veya mükellef olması gerekenler için tanınan ayrıcalıklı uygulamalar nedeniyle vergisel yükümlülük ve sorumlulukları azaltan veya ortadan kaldıran, kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalar olarak tanımlanmıştır.

Hesaplama yönteminde ise uluslararası uygulamalarda sıkça kullanılan vazgeçilen gelir (revenue foregone) yöntemi kullanılmıştır. Buna göre vergi harcamalarının mali etkisi hesaplanırken imtiyaz ortadan kaldırıldığında ve mükellefin ekonomik davranışı değişmediğinde tahsil edilebilecek vergi esas alınmıştır.

Bu raporda mevcut vergi sisteminde vergi harcaması olarak tanımlanan uygulamalara göre 2026 yılında gelir vergisinden 1.729 milyar TL, kurumlar vergisinden 768,1 milyar TL, KDV'den 728,6 milyar TL, ÖTV'den 91,7 milyar TL, BSMV, ÖİV ve MTV'den 279,8 milyar TL olmak üzere toplam 3.597,1 milyar TL tutarında vergi harcamasının oluşacağı tahmin edilmektedir. Bu tutarlar aynı zamanda 2026-2028 dönemi Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa vergi harcaması tahminleri olarak da eklenmiştir.

Tablo 1: 2026-2028 Dönemi Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa Eklenen Vergi Harcaması Tahminleri (Milyon TL)

KANUN ADI	2026	2027	2028
Gelir Vergisi	1.728.957	1.882.839	2.059.763
Kurumlar Vergisi	768.069	780.158	800.668
Katma Değer Vergisi	728.591	815.515	899.093
Özel Tüketim Vergisi	91.718	103.333	114.609
Diğer Kanunlar	279.805	297.985	313.576
TOPLAM	**3.597.140**	**3.879.831**	**4.187.709**

Raporun ekinde söz konusu kanunlar ile diğer bazı önemli kanun ve Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararları ile düzenlenen vergi istisnaları, muafiyet ve indirimlerinden, vergi iadelerinden vergi harcaması oldukları düşünülenler ilgili kanun başlığı altında madde numaralarına göre sıralanmıştır. Vergi harcaması listesinde 2024 yılı gerçekleşme rakamları dikkate alınarak, makro ekonomik büyüklükler ve vergisel düzenlemelere göre hesaplanan 2025-2028 yıllarına ilişkin vergi harcaması tahmin tutarları ayrıca yer almaktadır.

Raporda sektör bazında önemli ve yaygın bazı vergi harcama tutarlarına ayrıca yer verilmiştir.

3.1. Vergi Harcaması Çalışması Sonucunda Yapılan Tespitler

Bu raporda belirlenen metodoloji kapsamında, ana vergi kanunları olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile ilgili diğer önemli kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde yapılan düzenlemelere göre, vergi harcaması olarak değerlendirilen uygulamalara raporun içeriğinde ve ekinde yer verilmiş ve buna göre 2024 yılı vergi harcama tutarları tespit edilmiştir.

Her bir vergi türü itibarıyla vergi harcaması olduğu belirlenen kalemlerin, vergi harcamaları tutarının tespitinde ideal olan hesaplama metodolojisi açıklanmıştır. Ancak elde edilebilen verilerin kalitesi ve kullanılabilirliği konusunda yaşanan sıkıntılar nedeniyle, bazı harcama kalemlerinin tutarının hesaplanmasında ideal hesaplama yöntemi kullanılamadığından, uygulanabilir en iyi hesaplama yönteminin kullanılması benimsenmiştir.

Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda tanımlı olan bir vergi harcaması kalemine ilişkin vergi harcaması tutarının hesaplanmasında, mükellef bazlı dikkate alındığında bir kişinin hangi dilimden ve orandan vergilendirileceği rahatlıkla belirlenebilirken, toplulaştırılmış beyanname bilgilerinde bunu belirlemek mümkün olmamaktadır. Bu gibi durumlarda artan oranlı gelir vergisi tarifesi yerine efektif vergi oranı kullanılmıştır.

Rapora ekli 1 nolu tabloda; gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, banka ve sigorta muamele, motorlu taşıtlar ve özel iletişim vergilerinde yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden vergi harcaması niteliğinde olanlara ilişkin vazgeçilen vergiler raporlanmıştır. Vazgeçilen vergi tutarları 2024 yılı verilerine göre hesaplanmış, 2025-2028 yıllarına

ilişkin tutarlar ise Orta Vadeli Program kapsamında duyurulan makroekonomik hedefler baz alınarak tahmin edilmiştir.

Buna göre 2025 yılında gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, banka sigorta muamele, motorlu taşıtlar ve özel iletişim vergilerinde toplam 3.170,3 milyar TL tutarında vergi harcaması oluşacağı öngörülmektedir.

Bu vergi harcamasının 1.483,7 milyar TL'si gelir vergisi, 752,9 milyar TL'si kurumlar vergisi, 605 milyar TL'si KDV, 76,9 milyar TL'si ÖTV, 251,8 milyar TL'si diğer vergiler kaynaklıdır.

Tablo 2: 2024-2028 Dönemi Vergi Harcaması Tahminleri (Milyon TL)

KANUN ADI/ YILLAR	**2024**	**2025**	**2026**	**2027**	**2028**
Gelir Vergisi	1.221.932	1.483.706	1.728.957	1.882.839	2.059.763
Kurumlar Vergisi	685.239	752.854	768.069	780.158	800.668
Katma Değer Vergisi	501.015	605.020	728.591	815.515	899.093
Özel Tüketim Vergisi	129.694	76.925	91.718	103.333	114.609
Diğer Kanunlar	214.974	251.791	279.805	297.985	313.576
GENEL TOPLAM	**2.752.854**	**3.170.297**	**3.597.140**	**3.879.831**	**4.187.709**

2025 yılında vazgeçilen vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı %5,1 olarak hesaplanmıştır. Bu oranın 2,39 puanı gelir vergisi, 1,21 puanı kurumlar vergisi 0,97 puanı ise KDV kaynaklıdır.

Tablo 3: 2024-2028 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin GSYH'ye Oranı (%)

KANUN ADI/YILLAR	**2024**	**2025**	**2026**	**2027**	**2028**
Gelir Vergisi	2,74	2,39	2,24	2,11	2,03
Kurumlar Vergisi	1,54	1,21	0,99	0,87	0,79
Katma Değer Vergisi	1,12	0,97	0,94	0,91	0,89
Özel Tüketim Vergisi	0,29	0,12	0,12	0,12	0,11
Diğer Kanunlar	0,48	0,40	0,36	0,33	0,31
GENEL TOPLAM	**6,17**	**5,10**	**4,66**	**4,34**	**4,13**

Vergi harcaması tahminlerinin genel bütçe vergi gelirlerine oranı ise 2025 yılı için %28,7 olmuştur. Bunun 13,4 puanı gelir vergisi, 6,8 puanı kurumlar vergisi, 5,5 puanı ise KDV kaynaklıdır.

Tablo 4: 2024-2028 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin Vergi Gelirlerine Oranı (%)

KANUN ADI/YILLAR	2024	2025	2026	2027	2028
Gelir Vergisi	16,7	13,4	12,5	11,7	11,3
Kurumlar Vergisi	9,4	6,8	5,6	4,9	4,4
Katma Değer Vergisi	6,9	5,5	5,3	5,1	4,9
Özel Tüketim Vergisi	1,8	0,7	0,7	0,6	0,6
Diğer Kanunlar	2,9	2,3	2,0	1,9	1,7
GENEL TOPLAM	**37,68**	**28,69**	**26,10**	**24,20**	**22,89**

2025 yılı vergi harcaması tutarlarının aynı vergi türü itibarıyla tahsil edilen vergi içindeki payına bakıldığında en yüksek vergi harcamasının gelir ve kurumlar vergisinde oluşacağı tahmin edilmektedir. Gelir vergisi harcaması toplam tutarının gelir vergisi tahsilatına oranı %52,7 kurumlar vergisi harcamaları toplam tutarının kurumlar vergisi toplam tahsilatına oranı ise %61,5'tir.

Tablo 5: 2025 Yılı Vergi Harcamalarının Aynı Vergi Türünden Tahsilata Oranı (%)

KANUN ADI	Vergi Harcaması Tutarı* (Milyon TL)	Vergi Tahsilat Tutarı** (Milyon TL)	Vergi Harcaması/ Tahsilat (%)
Gelir Vergisi	1.483.706	2.813.235	52,7
Kurumlar Vergisi	752.854	1.223.874	61,5
Katma Değer Vergisi	605.020	3.280.129	18,4
Özel Tüketim Vergisi	76.925	2.024.315	3,8
Diğer Kanunlar	251.791	1.707.915	14,7
GENEL TOPLAM	**3.170.297**	**11.049.467**	**28,69**

*2025 Yılı vergi harcaması tahmini
**2025 Yılı tahsilat gerçekleşmesi

KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurrahman (2005). *Kamu Maliyesi,* Gazi Kitabevi, Ankara.

Bilici, Nurettin (2014). *Kamu Maliyesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Burman, E. L (2003). *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?*, National Tax Journal, 1-20.

Canada Department of Finance (2017). *Report on Federal Tax Expenditures,* Her Majesty in Right of Canada.

Edizdoğan, Nihat (2013). *Kamu Maliyesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

European Commission (2014). *Tax Expenditures in Direct Taxation,* European Economy Occasional Papers 207.

Giray, Filiz (2002). *Vergi Harcamaları*, Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi s. 29-40.

International Monetary Fund (2014). *Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?,* https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1407.pdf.

Kayalıdere, Gül ve Pelin Mastar Özcan (2012). *Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri*, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi s. 341-366.

Köse, Serdar Murat (2015). *Bir Kamu Harcaması Olarak Vergi Harcaması: Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi, T.C.* Maliye Bakanlığı, Uzmanlık Tezi.

McDonald, Hayal (2010). *Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi, Doktora Tezi.

Organisation for Economic Co-operation and Development (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD Studies.

Pedük, Türkben (2006). *Vergi Harcamaları*, Yaklaşım Yayıncılık.

Tax Administrarion Research Center (2014). *The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs,* National Audit Office.

Resmi Gazete (1953). *6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, 28 Temmuz 1953, 8469 sayı.

Resmi Gazete (1956). *6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu*, 23 Temmuz 1956, 9362 sayı.

Resmi Gazete (1959). *7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu*, 15 Haziran 1959, 10231 sayı.

Resmi Gazete (1961). *193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu*, 6 Ocak 1961, 10700 sayı.

Resmi Gazete (1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*, 10 Ocak 1961, 10703 sayı.

Resmi Gazete (1963). *197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu*, 23 Şubat 1963, 11342 sayı.

Resmi Gazete (1964). *488 sayılı Damga Vergisi Kanunu*, 11 Temmuz 1964, 11751 sayı.

Resmi Gazete (1964). *492 sayılı Harçlar Kanunu*, 17 Temmuz 1964, 11756 sayı.

Resmi Gazete (1982). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, 20 Ekim 1982, 17844 sayı.

Resmi Gazete (1984). *3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*, 2 Kasım 1984, 18563 sayı.

Resmi Gazete (1985). *3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu*, 15 Haziran 1985, 18785 sayı.

Resmi Gazete (1999). *4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 21 Aralık 1999, 23913 sayı.

Resmi Gazete (2001). *4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu*, 06 Temmuz 2001, 24454 sayı.

Resmi Gazete (2002). *4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu*, 12 Haziran 2002, 24783 sayı.

Resmi Gazete (2006). *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*, 21 Haziran 2006, 26205 sayı.

Resmi Gazete (2008). *5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun*, 12 Mart 2008, 26814 sayı.

Resmi Gazete (2016). *6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,*

09 Ağustos 2016, 29796 sayı.

Resmi Gazete (2016). *6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 07 Eylül 2016, 29824 sayı.

Resmi Gazete (2019). *7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,* 07 Aralık 2019, 30971 sayı.

Resmi Gazete (2020). *7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, 17 Kasım 2020, 31307 sayı.

Resmi Gazete (2021). *7338 sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,* 26 Ekim 2021, 31640 sayı.

Resmi Gazete (2021). *7341 sayılı Türkiye İhracatçılar Meclisi İle İhracatçı Birliklerinin Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,* 06 Kasım 2021, 31651 sayı.

Resmi Gazete (2021). *7346 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 25 Aralık 2021, 31700 sayı.

Resmi Gazete (2021). *7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 25 Aralık 2021, 31700 sayı.

Resmi Gazete (2022). *323 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği*, 30 Aralık 2022, 32059 sayı.

Resmi Gazete (2022). *7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 15 Nisan 2022, 31810 sayı.

Resmi Gazete (2023). *7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 03 Nisan 2023, 32121 sayı.

Resmi Gazete (2023). *7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,* 12 Nisan 2023, 32130 sayı.

Resmi Gazete (2023). *7456 sayılı 6 Şubat 2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, 15 Temmuz 2023, 32249 sayı.

Resmi Gazete (2023). *7491 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,* 28 Aralık 2023, 32413 sayı.

Resmi Gazete (2023*). 27 Aralık 2023 tarihli ve 7981 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı,* 27 Aralık 2023, 32412 sayı.

T.C. Kalkınma Bakanlığı (2000). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu,* Devlet Planlama Teşkilatı Yayını.

T.C. Kalkınma Bakanlığı (2007). *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Devlet Planlama Teşkilatı Yayını.

T.C. Kalkınma Bakanlığı (2013). *Onuncu Kalkınma Planı*.

T.C. Kalkınma Bakanlığı (2014). *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kalkınma Bakanlığı Yayını.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2019) *Onbirinci Kalkınma Planı*.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (2007, 2016, 2018) *Vergi Harcamaları Raporu*, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü Yayını.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2020, 2021, 2022, 2023, 2024) *Vergi Harcamaları Raporu,*

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı *Orta Vadeli Program (2026 – 2028).*

U.S. Department of the Treasury (2017). *Tax Expenditures*, Office of Tax Analysis.

World Bank (2004). *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System*.

EKLER

EK I- 1 Gelir Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Gelir Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
GENEL TOPLAM			**1.144.812.286**	**1.384.741.595**	**1.612.418.528**	**1.750.673.296**	**1.912.889.828**	
1	Madde 9	Vergiden muaf esnaf	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	
2	Madde 18	Serbest meslek kazançlarında istisna	38.134	53.179	66.075	76.466	86.721	İyi
3	Mükerrer Madde 18	PTT acentalarında kazanç istisnası	9.490	13.234	16.443	19.029	21.581	İyi
4	Madde 20	Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim öğretim işletmelerinde kazanç istisnası	17.126	23.882	29.674	34.340	38.946	İyi
5	Mükerrer Madde 20	Genç girişimcilerde kazanç istisnası	1.719.735	2.398.252	2.979.813	3.448.401	3.910.896	İyi
6	Mükerrer Madde 20/A	Basit usulde tespit olunan kazançlarda gelir vergisi istisnası	5.079.193	5.580.188	4.379.737	4.724.104	5.040.899	Yaklaşık
7	Mükerrer Madde 20/B	Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası	353.174	492.518	611.950	242 708.182	803.162	İyi
8	Mükerrer Madde 20/C	Tarımsal destekleme ödemelerinde kazanç istisnası	2.059.853	3.037.500	3.774.074	4.367.563	4.953.335	Yaklaşık

EK I- 1 Gelir Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Gelir Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
9	Madde 21	Gayrimenkul sermaye iradı istisnası	12.918.438	18.593.635	23.215.164	27.973.735	31.323.870	İyi
10	Madde 22/1	Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin istisnası	42.868	59.782	74.279	85.959	97.488	İyi
11	Madde 22/2	75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna olması	4.102	5.720	7.108	8.225	9.329	Yaklaşık
12	Madde 22/3	Kar payı istisnası	41.531.754	57.918.000	71.962.735	83.279.189	94.448.470	İyi
13	Madde 23/1	Köylerde halı ve kilim dokuma faaliyetinde çalışanlara ilişkin ücret istisnası	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.	
14	Madde 23/2	Gelir Vergisinden muaf olanlar ile tevkifat yoluyla vergilendirilen çiftçilerin yanında çalışanlara ilişkin ücret istisnası	902.437	1.173.255	1.434.211	1.627.535	1.810.047	Yaklaşık
15	Madde 23/3	Yeraltı işletmelerinde çalışanların ücretlerine ilişkin istisna	2.637.644	3.429.191	4.191.912	4.756.960	5.290.407	İyi
16	Madde 23/5	Köy bütçesinden maaş alanlara ilişkin ücret istisnası	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	
17	Madde 23/6	Hizmetçi ücretlerine ilişkin ücret istisnası	1.844.913	2.398.564	2.932.054	3.327.279	3.700.401	Yaklaşık

EK I- 1 Gelir Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Gelir Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
18	Madde 23/7	Sanat okulu ve ceza tutukevinde çalışanların ücretlerine ilişkin ücret istisnası	139.952	181.951	222.420	252.401	280.706	İyi
19	Madde 23/8	Hizmet erbabına ödenen yemek bedelleri istisnası	28.725.139	41.344.374	51.620.699	62.201.747	69.651.029	Yaklaşık
20	Madde 23/9	Aydınlatma ve barınma giderlerine dair istisna	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	
21	Madde 23/10	Hizmet erbabının taşıma giderlerine dair istisna	8.227.425	11.841.813	14.785.148	17.815.761	19.949.377	Yaklaşık
22	Madde 23/12	Çırakların asgari ücreti geçmeyen ücretlerine dair istisna	4.950.851	6.436.583	7.868.210	8.928.803	9.930.081	İyi
23	Madde 23/14	Dar mükellef işverenlerden döviz olarak alınan ücretlere dair istisna	487.259	633.483	774.383	878.766	977.311	Yaklaşık
24	Madde 23/15	Amatör sporcu ücretlerine ilişkin ücret istisnası	122.498	159.259	194.681	220.923	245.697	Yaklaşık
25	Madde 23/16	Kreş Yardımı Ücret İstisnası	527.503	685.805	838.342	951.346	1.058.030	Yaklaşık
26	Madde 23/17	Türk Hava Kurumu veya tam mükellef müesseselerde görevli pilotlar ile kabin memurlarına ödenen ücretlere ilişkin istisna	7.848.961	10.204.405	12.474.072	14.155.511	15.742.913	Yaklaşık

EK I- 1 Gelir Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Gelir Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
27	Madde 23/18	Asgari ücret istisnası	646.725.646	848.932.375	1.037.752.197	1.177.635.724	1.309.696.057	Yaklaşık
28	Madde 25/3	Kanunla kurulan emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde yer alan sandıklar tarafından verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlara ilişkin istisna	79.562	103.438	126.445	143.489	159.580	Yaklaşık
29	Madde 25/5	Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlara ilişkin istisna	407.633	529.963	647.837	735.162	817.603	Yaklaşık
30	Madde 25/9	Yardım sandıkları tarafından, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlara ilişkin istisna	212.522	276.299	337.754	383.282	426.263	Yaklaşık
31	Madde 25/10	Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri ve bunlara toptan ödenen tazminat ve yardımlara ilişkin istisna	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	
32	Madde 29/1	İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlara ilişkin istisna	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	
33	Madde 29/2	Uçuş ve dalış tazminatlarına dair istisna	684.181	889.501	1.087.344	1.233.912	1.372.283	İyi
34	Madde 29/3	Amatör sporculara verilen ödül ve ikramiyelere ilişkin istisna	31.147	40.494	49.501	56.174	62.473	İyi

EK I- 1 Gelir Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Gelir Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
35	Madde 29/4	Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlere ilişkin istisna	69.335	90.142	110.192	125.045	139.068	İyi
36	Madde 30/1	Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yapılan ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlara dair istisna	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	
37	Madde 30/2	Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yapılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançlara dair istisna	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	
38	Madde 31	Engellilik indirimi	1.464.505	2.107.876	2.631.798	3.171.256	3.551.045	Yaklaşık
39	Madde 33	Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim	19.798	25.739	31.464	35.706	39.710	Çok İyi
40	Madde 63/1	Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintilere ilişkin indirim	1.571.217	2.042.733	2.497.078	2.833.672	3.151.440	İyi
41	Madde 66/5	Ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlara ilişkin muafiyet	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	
42	Mükerrer Madde 80	Değer artışı kazançları istisnası	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	
43	Madde 86/1-a Zirai Kazanç	Toplama yapılmayan haller - Zirai kazanç	42.958.894	59.908.215	74.435.565	86.140.882	97.693.969	İyi

EK I- 1 Gelir Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Gelir Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
44	Madde 86/1-a MSİ	Toplama yapılmayan haller - MSİ	13.472.820	18.788.486	21.066.529	22.722.930	24.246.713	Yaklaşık
45	Madde 86/1-b	Toplama yapılmayan haller - Ücretler	199.234	277.842	345.217	399.503	453.084	Yaklaşık
46	Madde 86/1-c	Toplama yapılmayan haller - MSİ	108.412.890	67.372.845	71.051.403	65.424.131	65.129.723	Yaklaşık
47	Madde 86/1-d	Toplama yapılmayan haller - MSİ, GMSİ	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	
48	Madde 86/2	Toplama yapılmayan haller - Dar Mükellefiyet	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	
49	Madde 89/3	Serbest meslek faaliyetlerinde bulunan engellilerin beyan edilen gelirleri için hesaplanan yıllık indirim	8.703	12.136	15.079	17.451	19.791	Çok İyi
50	Madde 89/8	Sponsorluk harcaması indirimi	184.491	257.281	319.670	369.939	419.555	Çok İyi
51	Madde 89/9	Araştırma ve geliştirme harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanan "Ar-Ge indirimi"	40.281	56.174	69.796	80.772	91.605	Çok İyi
52	Madde 89/12	Girişim sermayesi fonu indirimi	457	637	791	916	1.039	Çok İyi

EK I- 1 Gelir Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Gelir Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
53	Madde 89/13	Muhtelif yurt dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç indirimi	1.796.994	2.505.994	3.113.681	3.603.321	4.086.593	Çok İyi
54	Madde 89/14	Korumalı iş yeri indirimi	370	517	642	743	843	Çok İyi
55	Madde 89/16	Elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle mal ihracatı kapsamında elde edilen kazanca ilişkin indirim	13.443	18.747	23.293	26.955	30.571	Çok İyi
56	Madde 113	Şehir içi yolcu taşımacılığında hasılat esaslı kazanç	210.364	293.363	364.501	421.821	478.395	İyi
57	Mükerrer Madde 121	Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi	15.610.848	18.690.458	20.956.615	22.604.375	24.120.207	Çok İyi
58	Geçici Madde 67	Bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının Geçici 67. madde kapsamında vergilendirilmesi	187.407.279	189.300.776	165.699.513	117.744.251	102.684.173	Yaklaşık
59	Geçici Madde 68	Jokey, jokey yamakları ve bunların antrenörlerine ödenen ücretler	49.493	64.345	78.657	89.260	99.269	Çok İyi
60	Geçici Madde 69	Yatırım İndirimi	2.520.949	4.856.175	4.370.558	3.933.502	3.540.152	İyi
61	Geçici Madde 72	Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan tevkifat	233.556	303.646	371.183	421.216	468.451	Çok İyi
62	Geçici Madde 76	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetleri	211.256	294.607	366.047	423.610	480.423	İyi
63	Geçici Madde 82	Bireysel katılım yatırımcısı indirimi	25.969	36.215	44.996	52.072	59.056	Çok İyi

EK I- 1 Gelir Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

2- Diğer Kanunlar			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Kanun Adı	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
	GENEL TOPLAM		**77.119.404**	**98.964.311**	**116.538.587**	**132.165.846**	**146.872.700**	
1	205 sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu (Madde 35/1-b)	Yardım muafiyeti	1.621.397	2.261.115	2.809.421	3.251.215	3.687.263	İyi
2	2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu (Ek Madde 5,55,177)	Şartları sağlayan vakıf yükseköğretim kurumlarının personel ücretlerinden kesilerek özel hesaba aktarılan gelir vergisine ilişkin istisna	600.008	780.068	953.571	1.082.107	1.203.455	İyi
3	3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (Geçici Madde 3/2-b)	Serbest bölgeler için gelir vergisi stopaj desteği	11.473.313	14.916.412	18.234.125	20.691.989	23.012.393	Çok İyi
4	3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (Geçici Madde 3/2-a)	Serbest bölgelerdeki gelir vergisi kazanç istisnası	2.788.456	2.395.592	2.976.508	3.444.576	3.906.558	Çok İyi
5	4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Madde 12/1)	Gemi siciline kayıtlı gemiler ve yatlar için kazanç istisnası	361.292	503.838	626.016	724.459	821.623	İyi
6	4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Madde 12/6)	Gemilerde ve yatlarda çalışan personel için stopaj teşviği	4.229.628	5.112.151	6.011.767	6.542.675	6.937.983	İyi
7	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 2/3)	Teknokentlerde ücret stopaj teşviki	29.747.189	38.674.209	44.912.332	50.966.278	56.681.647	İyi

EK I- 1 Gelir Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

2- Diğer Kanunlar			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Kanun Adı	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
8	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 2/1)	Gelir vergisi kazanç istisnası	1.231.285	1.717.085	2.133.467	2.468.964	2.800.097	Çok İyi
9	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 4)	Teknokent Sermaye Desteği Gelir vergisi İndirimi	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	
10	5225 sayılı Kültür Yatırımlarını Ve Girişimlerini Teşvik Kanunu (Madde 5-b)	Kültür yatırımlarının teşvik edilmesi amacıyla gelir vergisi stopaj indirimi	14.183	18.439	22.540	25.579	28.447	Çok İyi
11	5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/1)	Ar-Ge ve yenilik harcamalarında gelir vergisi indirimi	108.484	151.286	187.972	217.531	246.706	Çok İyi
12	5746 sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/1)	Tasarım harcaması gelir vergisi indirimi	1.681	2.344	2.913	3.371	3.823	İyi
13	5746 sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/2)	Ar-Ge personeli için gelir stopaj teşviği	24.176.996	31.432.421	36.502.449	41.422.787	46.067.948	Çok İyi
14	5746 sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/5)	Teknogirişim sermaye desteği gelir vergisi indirimi	9.489	13.233	16.442	19.027	21.579	Çok İyi
15	5746 sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/A)	Ar-Ge Gelir Vergisi İndirimi	34.324	47.867	59.474	68.827	78.058	İyi
16	6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun	Ar-Ge personeline ait ücretlere ilişkin gelir vergisi istisnası	721.678	938.251	1.089.591	1.236.462	1.375.119	İyi
17	7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu	İstanbul Finans Merkezinde istihdam edilen personele ilişkin gelir vergisi istisnası	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	

EK I-2 Kurumlar Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Kurumlar Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
GENEL TOPLAM			**604.828.543**	**653.292.461**	**644.363.841**	**636.999.826**	**638.310.046**	
1	Madde 4/1-ç	Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırlar	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
2	Madde 4/1-d	Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
3	Madde 4/1-g	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı	19.379.345	27.025.416	33.578.902	38.859.331	44.071.087	İyi
4	Madde 4/1-ı	İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmeler	3.328.696	4.642.024	5.767.684	6.674.678	7.569.875	Yaklaşık
5	Madde 4/1-i	Köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen işletmeler	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
6	Madde 4/1-j	Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
7	Madde 4/1-k	Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere madde metninde sayılan kooperatifler	1.108.386	1.545.697	1.920.519	2.222.529	2.520.611	Yaklaşık
8	Madde 4/1-l	Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar	556.360	775.871	964.014	1.115.610	1.265.234	İyi
9	Madde 4/1-m	Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	

EK I-2 Kurumlar Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Kurumlar Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
10	Madde 4/1-n	Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	Veri temin edilememiştir	
11	Madde 4/1-p	İhracatçılar lehine münhasıran ihracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar	1.085.887	1.514.321	1.881.534	2.177.414	2.469.445	Yaklaşık
12	Madde 5/1-a-3	Girişim Sermayesi yatırım ortaklıkları ile fonlarından elde edilen kazançlar	3.407.132	4.751.407	5.903.592	6.831.958	7.748.250	İyi
13	Madde 5/1-a-4	Tam mükellefiyete tabi diğer yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kazançlar	5.278.593	4.620.119	2.870.234	1.660.795	941.769	İyi
14	Madde 5/1-b	Yurtdışı iştirak kazançları	4.378.911	5.169.920	6.423.591	7.433.729	8.430.730	İyi
15	Madde 5/1-c	Tam mükellef A.Ş'lerin yurtdışı iştirak hisseleri satış karı	166.557	196.644	244.328	282.750	320.672	İyi
16	Madde 5/1-ç	Emisyon primi kazanç istisnası	15.289.304	10.928.841	13.579.014	15.714.373	17.821.961	İyi
17	Madde 5/1-d	Yatırım fonu ve ortaklıkları kazanç istisnası	297.564.254	366.004.033	303.783.347	252.140.178	209.276.348	İyi
18	Madde 5/1-e	Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı	20.103.932	14.762.251	13.308.610	11.757.046	10.328.567	İyi
19	Madde 5/1-f	Bankaların veya TMSF ye borçlu durumda olan kurumların satış kazancı	1.527.228	1.779.363	2.210.847	2.558.512	2.901.656	İyi

EK I-2 Kurumlar Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Kurumlar Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
20	Madde 5/1-g	Yurt dışı şube kazançları	4.348.798	5.066.756	6.295.411	7.285.392	8.262.497	İyi
21	Madde 5/1-h	Yurt dışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar	8.744.333	8.746.767	10.867.801	12.576.810	14.263.593	İyi
22	Madde 5/1-ı	Eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançları	223.811	260.760	323.993	374.942	425.229	İyi
23	Madde 5/1-j	Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna	5.905.878	15.092.323	14.064.084	12.206.792	10.382.962	İyi
24	Madde 5/1-k	Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna	15.466	21.568	26.798	31.012	35.172	İyi
25	Madde 5/A	Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin istisna	-	39.585	49.184	56.918	64.552	İyi
26	Madde 5/B	Sınai mülkiyet haklarında istisna	1.971.475	2.296.952	2.853.948	3.302.744	3.745.703	İyi
27	Madde 10/1-a	Ar-Ge indirimi	351.801	1.603.593	2.002.173	2.412.572	2.701.501	Çok İyi
28	Madde 10/1-b	Sponsorluk harcamaları	523.366	609.770	757.636	876.777	994.369	Çok İyi

EK I-2 Kurumlar Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Kurumlar Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
29	Madde 10/1-g	VUK 325/A'ya göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar	2.416.995	3.370.615	4.187.967	4.846.543	5.496.554	Çok İyi
30	Madde 10/1-ğ	Yurtdışı mukim kişi ve/veya kurumlara verilen eğitim, sağlık ve diğer hizmetlerde indirim	4.617.356	5.379.651	6.684.181	7.735.297	8.772.744	Çok İyi
31	Madde 10/1-h	5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyeri indirimi	999	1.298	1.587	1.801	2.003	Çok İyi
32	Madde 10/1-ı	Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi	17.332.884	6.197.648	7.700.537	8.911.480	10.106.674	Çok İyi
33	Madde 10/1-i	İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettikleri kazançlarda indirim	10.663	54.253	67.409	78.010	88.472	Çok İyi
34	Madde 32/A	İndirimli kurumlar vergisi desteği	117.318.444	139.831.252	173.739.415	201.060.695	228.026.657	Çok İyi
35	Madde 32/5	Sanayi Sicil Belgesine haiz ve fiilen üretimde bulunan KOBİ'lerin birleşmeleri halinde indirimli kurumlar vergisi desteği	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	
36	Madde 32/6	BİST'te payları ilk defa işlem görenler için 2 puanlık indirim	344.663	570.917	709.361	820.911	931.010	İyi
37	Madde 32/7	İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması	9.538.068	13.301.287	16.526.762	19.125.668	21.690.774	İyi
38	Madde 32/8	Sanayi sicil belgesini haiz olanlara kurumlar vergisi oran indirimi uygulanması	2.925.683	4.080.004	5.069.378	5.866.560	6.653.374	İyi
39	Geçici Madde 2	İktisadi işletme oluşturmayan madde metninde sayılan özellikli durumlar	246.413	287.094	0	0	0	İyi
40	Geçici Madde 12	Elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de imal eden mükelleflerin desteklenmesi	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	Veri temin edilememiştir.	
41	Geçici Madde 14	Yabancı paraların ve altın hesaplarının Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna	54.816.862	2.764.461	0	0	0	Yaklaşık

EK I-2 Kurumlar Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

2- Diğer Kanunlar			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Kanun Adı	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
GENEL TOPLAM			**80.410.519**	**99.561.968**	**123.705.093**	**143.158.258**	**162.358.432**	
1	205 sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu md. 35/1-a	Kurumlar vergisi muafiyeti	6.024.933	8.402.054	10.439.497	12.081.154	13.701.460	İyi
2	2547 s. Yükseköğretim Kanunu md. 56/1-b	Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile Kanunda sayılan Vakıflar tarafından yapılan bağış ve yardımların gelirden ve kurum kazancından	GVK md. 89 ve KVK md. 10 kapsamında dikkate alınmıştır.	GVK md. 89 ve KVK md. 10 kapsamında dikkate alınmıştır.	GVK md. 89 ve KVK md. 10 kapsamında dikkate alınmıştır.	GVK md. 89 ve KVK md. 10 kapsamında dikkate alınmıştır.	GVK md. 89 ve KVK md. 10 kapsamında dikkate alınmıştır.	
3	3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu geçici md. 3/2-a	Serbest bölgelerdeki kurumlar vergisi kazanç istisnası	9.058.683	10.126.714	12.582.375	14.561.009	16.513.910	Çok İyi
4	4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu md.12/1	Gemi siciline kayıtlı gemiler ve yatlar için kazanç istisnası	12.033.667	14.407.593	17.901.340	20.716.404	23.494.857	Çok İyi
5	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 2/1)	Kurum kazancı istisnası	25.152.014	32.594.761	40.498.777	46.867.386	53.153.170	Çok İyi
6	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 4)	Teknokent Sermaye Desteği Kurumlar vergisi İndirimi	1.898	2.647	3.289	3.807	4.317	Çok İyi
7	5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/1)	Kurum kazancı Ar-Ge indirimi	23.369.339	27.979.495	34.764.340	40.231.183	45.626.930	Çok İyi
8	5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/1)	Tasarım harcaması kurumlar vergisi indirimi	1.217.787	1.458.025	1.811.586	2.096.466	2.377.641	Çok İyi
9	5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/5)	Teknogirişim Sermaye Desteği Kurumlar Vergisi İndirimi	8.903	10.659	13.244	15.327	17.382	Çok İyi

EK I-2 Kurumlar Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

2- Diğer Kanunlar			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Kanun Adı	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
10	5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin	Ar-Ge Kurumlar Vergisi İndirimi	1.831.329	2.192.602	2.724.294	3.152.701	3.575.536	Çok İyi
11	5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında	TFF için kurumlar vergisi muafiyeti	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır	
12	6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu	Yatırımcı Tazmin Merkezi için kurumlar vergisi muafiyeti	170.069	237.170	294.682	341.022	386.759	İyi
13	6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine	Kurum kazançlarında kurumlar vergisi istisnası	Veri Temin Edilememiştir	Veri Temin Edilememiştir	Veri Temin Edilememiştir	Veri Temin Edilememiştir	Veri Temin Edilememiştir	
14	6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine	Ar-Ge indirimi teşviki	5746 s. Kanun 3/1 kurum kazancı Ar-Ge indirimi	5746 s. Kanun 3/1 kurum kazancı Ar-Ge indirimi	5746 s. Kanun 3/1 kurum kazancı Ar-Ge indirimi	5746 s. Kanun 3/1 kurum kazancı Ar-Ge indirimi	5746 s. Kanun 3/1 kurum kazancı Ar-Ge indirimi	
15	6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi İle	Proje Bazlı Yatırımların Desteklenmesi Kapsamında Kurumlar Vergisi Desteği	KVK Madde 32/A kapsamında dikkate alınmıştır	KVK Madde 32/A kapsamında dikkate alınmıştır	KVK Madde 32/A kapsamında dikkate alınmıştır	KVK Madde 32/A kapsamında dikkate alınmıştır	KVK Madde 32/A kapsamında dikkate alınmıştır	
16	7147 sayılı Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası Anonim Şirketi	Türkiye Kalkınma Fonu ile bu Fonun bünyesinde oluşturulacak alt fonların gelir ve kurumlar vergisinden muafiyeti	1.541.896	2.150.247	2.671.668	3.091.800	3.506.467	İyi
17	7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu	İstanbul Finans Merkezinde kurum kazancı indirimi	Veri Temin Edilememiştir	Veri Temin Edilememiştir	Veri Temin Edilememiştir	Veri Temin Edilememiştir	Veri Temin Edilememiştir	

EK I-3 Katma Değer Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Katma Değer Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
GENEL TOPLAM			**500.235.761**	**603.934.159**	**728.590.830**	**815.515.204**	**899.093.186**	
1	Madde 13/a	Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri ve bu araçların tadil, onarım ve bakımına yönelik istisna	10.174.902	11.311.852	14.054.902	16.265.097	18.446.548	İyi
2	Madde 13/b	Deniz ve hava taşıma araçlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetler	55.844.414	67.818.780	84.264.390	97.515.333	110.593.945	İyi
3	Madde 13/c	Petrol ve kıymetli maden aramalarına yönelik istisna	24.868.347	30.872.194	38.358.499	44.390.540	50.344.133	İyi
4	Madde 13/d	Teşvik belgeli yatırımlarda istisna	55.385.310	48.896.698	60.753.827	70.307.631	79.737.186	İyi
5	Madde 13/e	Demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesine yönelik istisna	5.778.100	6.917.967	8.595.528	9.947.213	11.281.318	İyi
6	Madde 13/g	Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatına teslimi	9.836	13.717	17.044	19.724	22.369	İyi
7	Madde 13/ğ	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik istisna	1.161.528	1.619.806	2.012.599	2.329.089	2.641.463	İyi
8	Madde 13/ı	Yem ve Gübre teslimleri	82.156.683	114.571.389	142.354.201	164.740.019	186.834.706	İyi
9	Madde 13/i	Konut veya iş yeri teslimleri	1.219.554	1.700.726	2.113.141	2.445.442	2.773.421	İyi

EK I-3 Katma Değer Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Katma Değer Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
10	Madde 13/j	Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarının iyileştirilmesi ve inşalarının desteklenmesi	4.764.347	5.267.264	6.544.541	7.573.699	8.589.472	İyi
11	Madde 13/l	Türkiye'de yerleşik olmayan yabancılara verilen sağlık hizmetlerinde İstisna	5.947.440	7.485.767	9.301.016	10.763.641	12.207.245	İyi
12	Madde 13/m	Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri kapsamında yeni makina ve teçhizat teslimlerinde istisna	172.285	240.260	298.522	345.466	391.799	İyi
13	Madde 13/n	Basılı kitap ve süreli yayınların teslimine yönelik istisna	11.873.950	16.558.786	20.574.183	23.809.563	27.002.866	İyi
14	Madde 17-2/d	Kültür ve tabiat varlıklarının korunmasına yönelik istisna	172.275	240.246	298.504	345.445	391.775	İyi
15	Madde 17-3/a	Askeri amaç taşıyan istisna	4.915	6.854	8.516	9.855	11.177	İyi
16	Madde 17-4/a	Vergiden muaf esnaf ile kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflere yönelik istisna	5.900.163	7.064.110	5.544.427	5.980.370	6.381.409	Yaklaşık
17	Madde 17-4/a	Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğine yönelik kazanç istisnası	122.969	171.486	213.070	246.577	279.647	İyi
18	Madde 17-4/b	Vergiden muaf serbest meslek erbabı ile küçük çiftçiye yönelik istisna	20.764.003	28.956.387	35.978.121	41.635.837	47.219.974	İyi

EK I-3 Katma Değer Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Katma Değer Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
19	Madde 17-4/d	İktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazların kiralanması	49.467.800	66.314.173	79.913.307	88.785.831	96.135.540	İyi
20	Madde 17-4/e	5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (p) bentlerinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemlerinde KDV istisnası	795.099	1.457.253	1.810.627	2.095.356	2.376.382	İyi
21	Madde 17-4/g	Külçe altın külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri	49.678.142	73.523.649	82.346.487	78.229.163	71.188.538	Yaklaşık
22	Madde 17-4/h	Zirai amaçlı teslim ve hizmetler	4.895	6.827	8.482	9.816	11.133	İyi
23	Madde 17-4/i	Varlık ve hakların, Türkiye Varlık Fonu ve alt fonlara devri ile Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi tarafından yönetilmesi suretiyle yapılan teslim ve hizmetler	233.745	325.968	405.014	468.704	531.566	İyi
24	Madde 17-4/k	Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri	182.925	255.097	316.956	366.799	415.994	İyi
25	Madde 17-4/l	Varlık yönetim şirketlerinin bazı teslimleri ile finansal yeniden yapılandırma hükümleri kapsamında bazı borçların teminatını oluşturan mal ve hakların tesliminde istisna	46.388	64.690	80.377	93.017	105.492	İyi
26	Madde 17-4/m	Fonun tahsilat etkinliğinin artırılmasına yönelik istisna	23	32	40	46	53	İyi
27	Madde 17-4/n	Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri	318	444	552	639	724	İyi

EK I-3 Katma Değer Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Katma Değer Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
28	Madde 17-4/o	Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması hizmetlerine ilişkin istisna	2.318.519	3.233.285	4.017.336	4.649.079	5.272.607	İyi
29	Madde 17-4/ö	Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda ithalat ve ihracat işlemlerine konu işlemlere ilişkin istisna	11.057.206	15.419.798	19.158.998	22.171.834	25.145.487	İyi
30	Madde 17-4/p	Hazinece yapılan taşınmazların teslim ve kiralanması ile TOKİ başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri	506	706	877	1.015	1.151	İyi
31	Madde 17-4/r	Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası	7.349.781	8.074.740	8.564.258	8.900.950	9.199.395	İyi
32	Madde 17-4/s	Engellilerin eğitim, meslekleri ve günlük yaşamlarında kullanmaları için üretilmiş araç gereçler	1.944.316	2.711.441	3.368.947	3.898.729	4.421.620	İyi
33	Madde 17-4/ş	İpotekli konutlara ilişkin teslimler	1.632	19.508	24.239	28.050	31.813	İyi
34	Madde 17-4/t	Lisanslı depoculuk faaliyetlerinin geliştirilmesi amacıyla borsada yapılan işlemler	304.051	739.415	918.718	1.063.190	1.205.784	İyi
35	Madde 17-4/u	Kira sertifikasının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması	3.003.066	4.905.472	6.095.016	7.053.484	7.999.487	İyi
36	Madde 17-4/v	Sigorta tahkim komisyonu tarafından uyuşmazlık çözümüne ilişkin verilen hizmetler	72.152	100.619	125.019	144.679	164.083	İyi

EK I-3 Katma Değer Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Katma Değer Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
37	Madde 17-4/y	Sat geri kirala işlemleri	6.600.098	11.820.725	9.855.093	6.523.574	5.504.489	İyi
38	Madde 17-4/z	Sınai mülkiyet haklarının kiralanması, devri veya satılması İşlemlerine ilişkin istisna	16.200	22.592	28.071	32.485	36.842	İyi
39	Madde 38	Şehir içi otobüs taşımacılığında hasılat esaslı vergileme	97.313	135.708	168.616	195.132	221.303	İyi
40	Geçici Madde 20	Teknoloji ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerindeki mükelleflere yönelik teşvik	16.744.641	19.690.012	24.464.711	28.311.893	32.109.042	İyi
41	Geçici Madde 28	2009 tarihinden önce ruhsat almış konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacağı konut teslimleri	Veri Temin edilememiştir.	Veri Temin edilememiştir.	Veri Temin edilememiştir.	Veri Temin edilememiştir.	Veri Temin edilememiştir.	
42	Geçici Madde 29	Yap-işlet-devret projesi kapsamında gerçekleşecek projeler	8.945.169	12.474.463	15.499.438	17.936.792	20.342.448	İyi
43	Geçici Madde 30	Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak olan yatırımlara yönelik teşvik	13.075.712	-	-	-	-	İyi
44	Geçici Madde 33	Sosyal güvenlik kurumunun alacaklarının tahsilinin hızlandırılmasına yönelik KDV istisnası	Veri Temin edilememiştir.	Veri Temin edilememiştir.	Veri Temin edilememiştir.	Veri Temin edilememiştir.	Veri Temin edilememiştir.	
45	Geçici Madde 37	İmalat sanayine ve turizme yönelik yatırım teşvik	14.134.928	16.923.377	21.027.185	24.333.802	27.597.415	İyi

EK I-3 Katma Değer Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

1- Katma Değer Vergisi Kanunu			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
46	Geçici Madde 38	Millî Eğitim Bakanlığı tarafından Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet alımlarına yönelik istisna	410.887	614.796	763.880	884.003	1.002.565	İyi
47	Geçici Madde 39	İmalat sanayinde kullanılmak üzere Sanayi sicil belgesini haiz katma değer vergisi mükelleflerine ve AR-GE tasarım merkezlerinde yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara yapılan makine ve teçhizat teslimlerine yönelik istisna	1.490.445	-	-	-	-	İyi
48	ÖTV'den kaynaklı KDV kaybı	ÖTV'den kaynaklı KDV kaybı	25.938.783	15.385.078	18.343.554	20.666.602	22.921.781	İyi

EK I-3 Katma Değer Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

2- Diğer Kanunlar			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	**Madde Numarası**	**Açıklama**	**2024**	**2025**	**2026**	**2027**	**2028**	
1	6111 sayılı Kanun Geçici Madde 16	İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında KDV istisnası	778.947	1.086.278	-	-	-	Çok İyi

EK I-4 Özel Tüketim Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
GENEL TOPLAM			**129.693.913**	**76.925.391**	**91.717.769**	**103.333.010**	**114.608.905**	
1	Madde 7 – 1/b	Akaryakıt ürünlerinin petrol arama ve üretim faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimindeki istisna	592.686	826.529	1.026.956	1.188.450	1.347.843	Çok İyi
2	Madde 7 – 2	Engellilere yönelik araç alım istisnası	97.554.472	37.930.583	47.128.501	54.539.663	61.854.442	Çok İyi
3	Madde 7–3/a	Türk Hava Kurumu'nun hava taşıtı alım istisnası	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	
4	Madde 7–3/b	Cumhurbaşkanlığı Merkez Teşkilatının Alımlarında İstisna	11.769	16.413	20.393	23.600	26.765	Çok İyi
5	Madde 7–3/c	Petrol arama faaliyetlerinde kullanılacak araçlar için istisna	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	
6	Madde 7-8	Şehit yakınlarının araç alımlarında istisna	650.407	778.715	873.132	941.784	1.004.939	Çok İyi
7	Madde 7/A	İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimlerinde istisna	5.026.764	5.522.588	6.192.183	6.679.057	7.126.950	Çok İyi
8	Madde 8-1	Tecil-Terkin uygulaması (1/B Cetveli)	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	
9	Madde 12 BKK 2002/4482	Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin ÖTV oran indirimi	6.305.052	7.548.873	8.464.149	9.129.661	9.741.889	Çok İyi

EK I-4 Özel Tüketim Vergisi Uygulamasındaki Vergi Harcamaları Listesi

			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
10	Madde 12 BKK 2003/5868	Deniz araçlarına yakıt teslimlerin indirimli vergi uygulaması	3.787.949	5.282.475	6.563.441	7.595.570	8.614.277	Çok İyi
11	Madde 12 BKK 2005/8704	Biyoetanol ile harmanlanmış benzin teslimlerinde indirimli vergi uygulaması	732.066	1.020.901	1.268.463	1.467.934	1.664.811	Çok İyi
12	Madde 12 BKK 2006/10798	İhraç kaydıyla üretilen elektrikte girdi olarak kullanılan fuel oil için getirilen istisna	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	
13	Madde 12 BKK 2008/14061	Etilen üretiminde girdi olarak kullanılan L.P.G tesliminde indirimli vergi uygulaması	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	
14	Madde 12 BKK 2011/1435	Nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin teslimlerde indirimli vergi uygulaması	12.138.339	14.532.914	16.294.982	17.576.210	18.754.858	Yaklaşık
15	Madde 12 BKK 2013/5595	Oto biodizelli motorin teslimlerinde indirimli vergi uygulaması	1.222.484	1.463.648	1.641.110	1.770.146	1.888.850	Çok İyi
16	Madde 12 BKK 2014/6881	Aerosol üretiminde kullanılacak olan L.P.G için getirilen indirimli vergi uygulaması	424.930	508.757	570.443	615.295	656.556	Çok İyi
17	Madde 12 CK 2019/796	İhraç edilen kara taşıtlarında kullanılmış ilk dolum yağları ve akaryakıtlarının teslimlerinde indirimli vergi uygulaması	263.243	315.174	353.387	381.173	406.734	Çok İyi
18	Madde 12 CK 2019/1542	Polipropilen üretim tesislerindeki propilen üretiminde kullanılacak propan teslimlerinde indirimli vergi uygulaması	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	
19	Madde 12 CK 2021/3559	Rafineri ve petrokimya tesislerinde üretilerek imalatta kullanılan ve imalatta kullanılmak üzere teslim edilen mallarda ÖTV	983.753	1.177.822	1.320.629	1.424.466	1.519.990	Çok İyi
20	KDV Geçici Madde 38	Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (Fatih) Projesi kapsamına giren malların Milli Eğitim Bakanlığına tesliminde ÖTV istisnası	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	Vergi harcaması oluşmamıştır.	

EK I-5 Diğer Vergi Kanunlarındaki Vergi Harcamaları Hükümleri

1- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
GENEL TOPLAM			**201.884.288**	**233.361.439**	**257.490.280**	**272.143.405**	**284.681.376**	
1	6802 sayılı Kanun madde 29/c	Esham, tahvil, senet ve sertifika ihracında BSMV istisnası	50.906.779	52.468.566	62.819.235	70.435.861	75.974.034	İyi
2	6802 sayılı Kanun madde 29/ç	Varlık finansmanı fonlarının sermaye piyasalarında yaptıkları işlemler nedeniyle elde ettikleri paralar	3.093	5.177	6.432	7.443	8.442	İyi
3	6802 sayılı Kanun madde 29/i	Emeklilik sözleşmeleri, hayat sigortaları ve sağlık sigortaları ile madde metninde sayılan diğer işlemler	6.505.205	9.071.817	11.271.673	13.044.193	14.793.661	İyi
4	6802 sayılı Kanun madde 29/k	Biçilmemiş veya toplanmamış her türlü tarım mahsulleri ile tarım hayvanları için akdolunan zirai sigortalar dolayısıyla alınan paralar	609.462	849.924	1.056.025	1.222.090	1.385.995	İyi
5	6802 sayılı Kanun madde 29/l	Nükleer rizikolara karşı yapılan sigortalar dolayısıyla alınan paralar	1.818	2.535	3.149	3.645	4.133	İyi
6	6802 sayılı Kanun madde 29/m	Türkiye Halk Bankası tarafından kullandırılan ihtisas kredileri	6.269.521	8.743.145	10.863.300	12.571.601	14.257.685	İyi
7	6802 sayılı Kanun madde 29/n	Mevduat toplamayan bankaların açmış oldukları yatırım kredileri dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları paralar	1.502.921	1.031.440	1.156.499	1.247.431	1.331.083	İyi
8	6802 sayılı Kanun madde 29/o	Merkez Bankasınca zorunlu karşılıklara ödenen faizler	4.318.105	1.593.882	1.643.722	1.578.830	1.486.182	İyi
9	6802 sayılı Kanun madde 29/p	Arbitraj muameleleri ile Türkiye'de kurulu borsalarda gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine ilişkin muameleler ve bu muameleler sonucu lehe alınan paralar	27.929.893	29.495.575	36.648.059	42.411.126	48.099.243	Yaklaşık
10	6802 sayılı Kanun madde 29/t	Yatırım fonları ve ortaklıklarının işlemleri	79.343.898	94.996.363	88.406.919	79.147.228	70.097.469	İyi

EK I-5 Diğer Vergi Kanunlarındaki Vergi Harcamaları Hükümleri

1- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
11	6802 sayılı Kanun madde 29/v	Gayrimenkul ve iştirak hisse satış işlemleri	288.295	666.347	827.932	958.128	1.086.630	İyi
12	6802 sayılı Kanun madde 29/y	İpotek finansmanı kuruluşlarının, konut finansmanı kuruluşlarının ve konut finansmanı fonlarının, konut finansmanı kapsamında yaptıkları tüm işlemler dolayısıyla lehe alınan paralar	3.420.126	5.450.761	6.772.535	7.837.546	8.888.706	İyi
13	6802 sayılı Kanun madde 29/z	Makine ve teçhizatın finansmanı kapsamında yapılan işlemler	170.022	237.104	294.600	340.927	386.651	İyi
14	6802 sayılı Kanun madde 33 (99/13812 sayılı BKK)	İhracat kredilerinde BSMV istisnası	20.615.149	28.748.803	35.720.199	41.337.356	46.881.461	İyi

EK I-5 Diğer Vergi Kanunlarındaki Vergi Harcamaları Hükümleri

2- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ile ilgili diğer kanunlar			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Kanun Adı	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
GENEL TOPLAM			**9.185.712**	**12.809.911**	**15.298.615**	**17.387.005**	**19.426.953**	
1	2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu Madde 308/g	Konkordato projesi kapsamındaki işlemler	9.744	13.589	16.884	19.539	22.160	İyi
2	3332 sayılı Kanun Md. 4	Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş. Kanun kapsamında işlemleri	6.256.158	8.724.509	10.840.146	12.544.806	14.227.296	İyi
3	5411 sayılı Kanun Geçici Madde 32	Finansal Yeniden Yapılandırma Çerçeve Anlaşmaları kapsamında lehe alınan tutarlar	104.530	145.772	-	-	-	Yaklaşık
4	6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun Madde 7	Kanun kapsamında kullanılan krediler	232.159	323.757	402.266	465.524	527.959	İyi
5	6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	Kanun kapsamında BSMV istisnası	2.581.527	3.600.062	4.036.557	4.353.940	4.645.912	İyi
6	7147 sayılı Türkiye Kalkınma Ve Yatırım Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun Madde 6	Türkiye Kalkınma Fonu ve bu Fonun bünyesinde oluşturulacak alt fonların işlemler	1.594	2.223	2.762	3.196	3.625	İyi

EK I-5 Diğer Vergi Kanunlarındaki Vergi Harcamaları Listesi

3- Motorlu Taşıtlar Vergisi			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	**Madde Numarası**	**Açıklama**	**2024**	**2025**	**2026**	**2027**	**2028**	
GENEL TOPLAM			**3.479.497**	**5.008.074**	**6.252.853**	**7.534.543**	**8.436.880**	
1	Madde 4	Aşağıda yazılı motorlu taşıtlar vergiden müstesnadır. Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ile bunların üyesi oldukları mahalli idare birlikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar (bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel kanunlarında malları Devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları hariç),	1.530.555	2.202.943	2.750.494	3.314.282	3.711.200	İyi
2		Engellilik oranı % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar	1.768.626	2.545.601	3.178.321	3.829.803	4.288.460	
3		18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait taşıtlar	180.316	259.531	324.039	390.459	437.220	

EK I-5 Diğer Vergi Kanunlarındaki Vergi Harcamaları Listesi

4- Özel İletişim Vergisi			(Bin TL)					Tahmin Kalitesi
Sıra No:	Madde Numarası	Açıklama	2024	2025	2026	2027	2028	
1	6802 sayılı Kanun 39. madde 3. fıkra	Mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde iş ve hizmetlerin merkezi bir sunucu tarafından uzaktan izlenmesi ve yürütülmesine yönelik makineler arası veri aktarımına mahsus olan ve bunların yürütülmesi için zorunlu olanlar dışında sesli görsel iletişim veya genel amaçlı internet erişimi için kullanılmayan mobil telefon aboneliğinin ilk tesisi	424.920	611.592	763.606	920.128	1.030.322	İyi

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılması			**474.249.445**	**532.488.008**
Gelir Vergisi			**91.393.527**	**122.000.302**
1	GVK Madde 9	Vergiden muaf esnaf	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.
2	GVK Madde 18	Serbest meslek kazançlarında istisna	38.134	53.179
3	GVK Mük.Mad.18	PTT acentalarında kazanç istisnası	9.490	13.234
4	GVK Mük.Mad.20	Genç girişimcilerde kazanç istisnası	1.719.735	2.398.252
5	GVK Mükerrer Madde 20/A	Basit usulde tespit olunan kazançlarda gelir vergisi istisnası	5.079.193	5.580.188
6	GVK Mükerrer Madde 20/B	Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası	353.174	492.518
7	GVK Madde 22/3	Kar payı istisnası	41.531.754	57.918.000
8	GVK Madde 23/9	Aydınlatma ve barınma giderlerine dair istisna	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.
9	GVK Madde 23/10	Hizmet erbabının taşıma giderlerine dair istisna	8.227.425	11.841.813
10	GVK Madde 30/1	Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yapılan ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlara dair istisna	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
11	GVK Madde 33	Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim	19.798	25.739
12	GVK Madde 89/12	Girişim sermayesi fonu indirimi	457	637
13	GVK Madde 89/13	Muhtelif yurt dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç indirimi	1.796.994	2.505.994
14	Madde 89/16	Elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle mal ihracatı kapsamında elde edilen kazanca ilişkin indirim	13.443	18.747
15	GVK Madde 113	Şehir içi yolcu taşımacılığında hasılat esaslı kazanç	210.364	293.363
16	GVK Mükerrer Madde 121	Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi	15.610.848	18.690.458
17	GVK Geçici Madde 69	Yatırım indirimi	2.520.949	4.856.175
18	3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (Geçici Madde 3/2-a)	Serbest bölgelerdeki gelir vergisi kazanç istisnası	2.788.456	2.395.592
19	3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (Geçici Madde 3/2-b)	Serbest bölgeler için gelir vergisi stopaj desteği	11.473.313	14.916.412
Kurumlar Vergisi			**214.530.638**	**232.499.435**
1	KVK Madde 4/1-ç	Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırlar	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.
2	KVK Madde 4/1-k	Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere madde metninde sayılan kooperatifler	1.108.386	1.545.697

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
3	KVK Madde 4/1-l	Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar	556.360	775.871
4	KVK Madde 4/1-p	İhracatçılar lehine münhasıran ihracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar	1.085.887	1.514.321
5	KVK Madde 5/1-a	Girişim Sermayesi yatırım ortaklıkları ile fonlarından elde edilen kazançlar	3.407.132	4.751.407
6	KVK Madde 5/1-a-4	Tam mükellefiyete tabi diğer yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kazançlar	5.278.593	4.620.119
7	KVK Madde 5/1-b	Yurtdışı iştirak kazançları	4.378.911	5.169.920
8	KVK Madde 5/1-c	Tam mükellef A.Ş'lerin yurtdışı iştirak hisseleri satış karı	166.557	196.644
9	KVK Madde 5/1-e	Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı	20.103.932	14.762.251
10	KVK Madde 5/1-g	Yurt dışı şube kazançları	4.348.798	5.066.756
11	KVK Madde 5/1-h	Yurt dışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar	8.744.333	8.746.767
12	KVK Madde 10/1-g	VUK 325/A'ya göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar	2.416.995	3.370.615
13	KVK Madde 10/1-ğ	Yurtdışı mukim kişi ve/veya kurumlara verilen eğitim, sağlık ve diğer hizmetlerde indirim	4.617.356	5.379.651
14	KVK Madde 10/1-ı	Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi	17.332.884	6.197.648
15	KVK Madde 10/1-i	İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettikleri kazançlarda indirim	10.663	54.253

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
16	KVK Madde 32/A	İndirimli kurumlar vergisi desteği	117.318.444	139.831.252
17	KVK Madde 32/5	Sanayi Sicil Belgesine haiz ve fiilen üretimde bulunan KOBİ'lerin birleşmeleri halinde indirimli kurumlar vergisi desteği	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.
18	KVK Madde 32/6	BİST'te payları ilk defa işlem görenler için 2 puanlık indirim	344.663	570.917
19	KVK Madde 32/7	İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması	9.538.068	13.301.287
20	KVK Madde 32/8	Sanayi sicil belgesini haiz olanlara kurumlar vergisi oran indirimi uygulanması	2.925.683	4.080.004
21	KVK Geçici Madde 2	İktisadi işletme oluşturmayan madde metninde sayılan özellikli durumlar	246.413	287.094
22	3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Geçici Madde 3/2	Serbest bölgelerdeki kurumlar vergisi kazanç istisnası	9.058.683	10.126.714
23	7147 sayılı Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun	Türkiye Kalkınma Fonu ile bu Fonun bünyesinde oluşturulacak alt fonların gelir ve kurumlar vergisinden muafiyeti	1.541.896	2.150.247
Katma Değer Vergisi			**132.938.340**	**128.705.026**
1	KDVK Madde 13/d	Teşvik belgeli yatırımlarda istisna	55.385.310	48.896.698
2	KDVK Madde 13/i	Konut veya iş yeri teslimleri	1.219.554	1.700.726
3	KDVK Madde 13/j	Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarının iyileştirilmesi ve inşalarının desteklenmesi	4.764.347	5.267.264

K II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
4	KDV Madde 13/l	Türkiye'de yerleşik olmayan yabancılara verilen sağlık hizmetlerinde İstisna	5.947.440	7.485.767
5	KDVK Madde 17-4/a	Vergiden muaf esnaf ile kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflere yönelik istisna	5.900.163	7.064.110
6	KDVK Madde 17-4/a	Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğine yönelik kazanç istisnası	122.969	171.486
7	KDVK Madde 17-4/e	5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (p) bentlerinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemlerinde KDV istisnası	795.099	1.457.253
8	KDVK Madde 17-4/o	Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması hizmetlerine ilişkin istisna	2.318.519	3.233.285
9	KDVK Madde 17-4/ö	Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda ithalat ve ihracat işlemlerine konu işlemlere ilişkin istisna	11.057.206	15.419.798
10	KDVK Madde 17-4/r	Taşınmaz ve iştirak hissesi satış istisnası	7.349.781	8.074.740
11	KDVK Geçici Madde 29	Yap-işlet-devret projesi kapsamında gerçekleşecek projeler	8.945.169	12.474.463
12	KDVK Madde 38	Şehir içi otobüs taşımacılığında hasılat esaslı vergileme	97.313	135.708
13	KDVK Geçici Madde 30	Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak olan yatırımlara yönelik teşvik	13.075.712	-
14	KDVK Geçici Madde 37	İmalat sanayine ve turizme yönelik yatırım teşvik	14.134.928	16.923.377
15	KDVK Geçici Madde 39	İmalat sanayinde kullanılmak üzere Sanayi sicil belgesini haiz katma değer vergisi mükelleflerine ve AR-GE tasarım merkezlerinde yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara yapılan makine ve teçhizat teslimlerine yönelik istisna	1.490.445	-

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
16	ÖTV'den kaynaklı KDV kaybı	ÖTV'den kaynaklı KDV kaybı	334.385	400.351
Özel Tüketim Vergisi			**1.671.926**	**2.001.753**
1	ÖTVK Madde 8/1	Tecil-Terkin uygulaması (1/B Cetveli)	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.
2	ÖTVK Madde 12 CK 2019/1542	Polipropilen üretim tesislerindeki propilen üretiminde kullanılacak propan teslimlerinde indirimli vergi uygulaması	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.
3	ÖTVK Madde 12 BKK 2014/6881	Aerosol üretiminde kullanılacak olan L.P.G için getirilen indirimli vergi uygulaması	424.930	508.757
4	ÖTVK Madde 12 CK 2019/796	İhraç edilen kara taşıtlarında kullanılmış ilk dolum yağları ve akaryakıtlarının teslimlerinde indirimli vergi uygulaması	263.243	315.174
5	ÖTVK Madde 12 CK 2021/3559	Rafineri ve petrokimya tesislerinde üretilerek imalatta kullanılan ve imalatta kullanılmak üzere teslim edilen mallarda ÖTV	983.753	1.177.822
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi			**33.715.013**	**47.281.491**
1	Gider VK Madde 29/m	Türkiye Halk Bankası tarafından kullandırılan ihtisas kredileri	6.269.521	8.743.145
2	Gider VK Madde 29/v	Gayrimenkul ve iştirak hisse satış işlemleri	288.295	666.347
3	Gider VK Madde 29/z	Makine ve teçhizatın finansmanı kapsamında yapılan işlemler	170.022	237.104
4	Gider VK Madde 33 (99/13812 sayılı BKK)	İhracat kredilerinde BSMV istisnası	20.615.149	28.748.803
5	2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu Madde 308/g	Konkordato projesi kapsamındaki işlemler	9.744	13.589

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
6	3332 sayılı Kanun Madde 4	Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş. Kanun kapsamında iş ve işlemleri	6.256.158	8.724.509
7	5411 Sayılı Kanun Geçici Madde 32	Finansal Yeniden Yapılandırma Çerçeve Anlaşmaları kapsamında lehe alınan tutarlar	104.530	145.772
8	7147 sayılı Türkiye Kalkınma Ve Yatırım Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun Madde 6	Türkiye Kalkınma Fonu ve bu Fonun bünyesinde oluşturulacak alt fonların işlemler	1.594	2.223
İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdam			**698.059.760**	**919.302.637**
Gelir Vergisi			**698.059.760**	**919.302.637**
1	GVK Madde 23/3	Yeraltı işletmelerinde çalışanların ücretlerine ilişkin istisna	2.637.644	3.429.191
2	GVK Madde 23/8	Hizmet erbabına ödenen yemek bedelleri istisnası	28.725.139	41.344.374
3	GVK Madde 23/12	Çırakların asgari ücreti geçmeyen ücretlerine dair istisna	4.950.851	6.436.583
4	GVK Madde 23/14	Dar mükellef işverenlerden döviz olarak alınan ücretlere dair istisna	487.259	633.483
5	GVK Madde 23/17	Türk Hava Kurumu veya tam mükellef müesseselerde görevli pilotlar ile kabin memurlarına ödenen ücretlere ilişkin istisna	7.848.961	10.204.405
6	GVK Madde 23/18	Asgari ücret istisnası	646.725.646	848.932.375
7	GVK Madde 29/2	Uçuş ve dalış tazminatlarına dair istisna	684.181	889.501
8	GVK Madde 63/1	Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintilere ilişkin indirim	1.571.217	2.042.733

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
9	GVK Madde 86/1-b	Toplama yapılmayan haller - Ücretler	199.234	277.842
10	4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Madde 12/6)	Gemilerde ve yatlarda çalışan personel için stopaj teşviği	4.229.628	5.112.151
Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat			**15.193.580**	**20.889.671**
Gelir Vergisi			**1.989.291**	**2.605.312**
1	GVK Madde 20	Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim öğretim işletmelerinde kazanç istisnası	17.126	23.882
2	GVK Madde 23/7	Sanat okulu ve ceza tutukevinde çalışanların ücretlerine ilişkin ücret istisnası	139.952	181.951
3	GVK Madde 23/15	Amatör sporcu ücretlerine ilişkin ücret istisnası	122.498	159.259
4	GVK Madde 23/16	Kreş yardımı ücret istisnası	527.503	685.805
5	GVK Madde 29/1	İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlara ilişkin istisna	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.
6	GVK Madde 29/3	Amatör sporculara verilen ödül ve ikramiyelere ilişkin istisna	31.147	40.494
7	GVK Madde 29/4	Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlere ilişkin istisna	69.335	90.142

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
8	GVK Madde 89/8	Sponsorluk harcaması indirimi	184.491	257.281
9	GVK Geçici Madde 68	Jokey, jokey yamakları ve bunların antrenörlerine ödenen ücretler	49.493	64.345
10	GVK Geçici Madde 72	Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan tevkifat	233.556	303.646
11	2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu (Ek Madde 5, 55, 177)	Şartları sağlayan vakıf yükseköğretim kurumlarının personel ücretlerinden kesilerek özel hesaba aktarılan gelir vergisine ilişkin istisna	600.008	780.068
12	5225 sayılı Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu (Madde 5-b)	Kültür yatırımlarının teşvik edilmesi amacıyla gelir vergisi stopaj indirimi	14.183	18.439
Kurumlar Vergisi			**747.177**	**870.531**
1	KVK Madde 4/1-j	Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.
2	KVK Madde 5/1-ı	Eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançları	223.811	260.760
3	KVK Madde 10/1-b	Sponsorluk harcamaları	523.366	609.770
4	5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun	TFF için kurumlar vergisi muafiyeti	Vergi harcaması oluşmamıştır	Vergi harcaması oluşmamıştır
Katma Değer Vergisi			**12.457.112**	**17.413.828**
1	KDVK Madde 13-n	Basılı kitap ve süreli yayınların teslimine yönelik istisna	11.873.950	16.558.786

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
2	KDVK Madde 17-2/d	Kültür ve tabiat varlıklarının korunmasına yönelik istisna	172.275	240.246
3	KDVK Geçici Madde 38	Milli Eğitim Bakanlığı tarafından Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet alımlarına yönelik istisna	410.887	614.796
Sağlık ve Sosyal Amaçlı (Engelli, Yaşlı, Emekli, Şehit Dul ve Yetimleri gibi Dezavantajlı Kesimlere Sağlanan) Harcamalar			**224.916.880**	**194.276.771**
Gelir Vergisi			**18.558.044**	**26.283.544**
1	GVK Madde 21	Gayrimenkul sermaye iradı istisnası	12.918.438	18.593.635
2	GVK Madde 23/1	Köylerde halı ve kilim dokuma faaliyetinde çalışanlara ilişkin ücret istisnası	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.
3	GVK Madde 23/5	Köy bütçesinden maaş alanlara ilişkin ücret istisnası	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.
4	GVK Madde 23/6	Hizmetçi ücretlerine ilişkin ücret istisnası	1.844.913	2.398.564
5	GVK Madde 25/3	Kanunla kurulan emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde yer alan sandıklar tarafından verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlara ilişkin istisna	79.562	103.438
6	GVK Madde 25/5	Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlara ilişkin istisna	407.633	529.963
7	GVK Madde 25/9	Yardım sandıkları tarafından, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlara ilişkin istisna	212.522	276.299

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
8	GVK Madde 25/10	Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri ve bunlara toptan ödenen tazminat ve yardımlara ilişkin istisna	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.
9	GVK Madde 31	Engellilik indirimi	1.464.505	2.107.876
10	GVK Madde 66/5	Ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlara ilişkin muafiyet	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.
11	GVK Madde 89/3	Serbest meslek faaliyetlerinde bulunan engellilerin beyan edilen gelirleri için hesaplanan yıllık indirim	8.703	12.136
12	GVK Madde 89/14	Korumalı iş yeri indirimi	370	517
13	205 Sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu	Yardım muafiyeti	1.621.397	2.261.115
Kurumlar Vergisi			**25.405.277**	**35.428.769**
1	KVK Madde 4/1-d	Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.
2	KVK Madde 4/1-g	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı	19.379.345	27.025.416
3	KVK Madde 4/1-i	Köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen işletmeler	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.
4	KVK Madde 10/1-h	5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyeri indirimi	999	1.298

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
5	205 sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu 35-1/a	Kurumlar vergisi muafiyeti	6.024.933	8.402.054
Katma Değer Vergisi			**71.054.723**	**76.786.981**
1	KDVK Madde 17-4/d	İktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazların kiralanması	49.467.800	66.314.173
2	KDVK Madde 17-4/s	Engellilerin eğitim, meslekleri ve günlük yaşamlarında kullanmaları için üretilmiş araç gereçler	1.944.316	2.711.441
3	KDVK Madde 17-4/ş	İpotekli konutlara ilişkin teslimler	1.632	19.508
4	ÖTV'den kaynaklı KDV kaybı	ÖTV'den kaynaklı KDV kaybı	19.640.976	7.741.860
Özel Tüketim Vergisi			**98.204.879**	**38.709.298**
1	ÖTVK Madde 7/2	Engellilere yönelik araç alım istisnası	97.554.472	37.930.583
2	ÖTVK Madde 7-8	Şehit yakınlarının araç alımlarında istisna	650.407	778.715
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi			**9.925.331**	**14.522.578**
1	Gider VK Madde 29/i	Emeklilik sözleşmeleri, hayat sigortaları ve sağlık sigortaları ile madde metninde sayılan diğer işlemler	6.505.205	9.071.817

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
2	Gider VK Madde 29/y	İpotek finansmanı kuruluşlarının, konut finansmanı kuruluşlarının ve konut finansmanı fonlarının, konut finansmanı kapsamında yaptıkları tüm işlemler dolayısıyla lehe alınan paralar	3.420.126	5.450.761
Motorlu Taşıtlar Vergisi			**1.768.626**	**2.545.601**
1	MTV Madde 4	Engellilik oranı % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar	1.768.626	2.545.601
Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetleri			**126.909.082**	**161.124.470**
Gelir Vergisi			**56.071.408**	**73.032.871**
1	GVK Madde 89/9	Araştırma ve geliştirme harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanan ”Ar-Ge indirimi”	40.281	56.174
3	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 2/1)	Gelir vergisi kazanç istisnası	1.231.285	1.717.085
4	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 2/3)	Teknokentlerde ücret stopaj teşviki	29.747.189	38.674.209
5	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 4)	Teknokent sermaye desteği gelir vergisi indirimi	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.
6	5746 sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/1)	Tasarım harcaması gelir vergisi indirimi	1.681	2.344

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
7	5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/1)	Ar-Ge ve yenilik harcamalarında gelir vergisi indirimi	108.484	151.286
8	5746 sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/2)	Ar-Ge personeli için gelir stopaj teşviği	24.176.996	31.432.421
9	5746 sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/5)	Teknogirişim sermaye desteği gelir vergisi indirimi	9.489	13.233
10	5746 sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/A)	Ar-Ge Gelir Vergisi İndirimi	34.324	47.867
11	6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun	Ar-Ge personeline ait ücretlere ilişkin gelir vergisi istisnası	721.678	938.251
Kurumlar Vergisi			**53.904.547**	**68.138.735**
1	KVK Madde 4/1-m	Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.
2	KVK Madde 5/B	Sınai mülkiyet haklarında istisna	1.971.475	2.296.952
3	KVK Madde 10/1-a	Ar-Ge indirimi	351.801	1.603.593
4	KVK Geçici Madde 12	Elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de imal eden mükelleflerin desteklenmesi	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
5	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 2/1)	Kurum kazancı istisnası	25.152.014	32.594.761
6	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 4)	Teknokent Sermaye Desteği Kurumlar vergisi İndirimi	1.898	2.647
7	5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/1)	Kurum kazancı ARGE indirimi	23.369.339	27.979.495
8	5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/1)	Tasarım harcaması kurumlar vergisi indirimi	1.217.787	1.458.025
9	5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/5)	Teknogirişim Sermaye Desteği Kurumlar Vergisi İndirimi	8.903	10.659
10	5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/A)	Ar-Ge Kurumlar Vergisi İndirimi	1.831.329	2.192.602
Katma Değer Vergisi			**16.933.127**	**19.952.864**
1	KDVK Madde 13/m	Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri kapsamında yeni makina ve teçhizat teslimlerinde istisna	172.285	240.260
2	KDVK Madde 17-4/z	Sınai mülkiyet haklarının kiralanması, devri veya satılması işlemlerine ilişkin istisna	16.200	22.592

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
3	KDVK Geçici Madde 20	Teknoloji ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerindeki mükelleflere yönelik teşvik	16.744.641	19.690.012
Yurt İçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesi			**910.802.667**	**946.262.770**
Gelir Vergisi			**309.365.928**	**275.563.825**
1	GVK Madde 22/1	Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin istisnası	42.868	59.782
2	GVK Madde 22/2	75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna olması	4.102	5.720
3	GVK Mük. Madde 80	Değer artışı kazançları istisnası	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.
4	GVK Madde 86/1-a MSİ	Toplama yapılmayan haller - MSİ	13.472.820	18.788.486
5	GVK Madde 86/1-c	Toplama yapılmayan haller - MSİ	108.412.890	67.372.845
6	GVK Geçici Madde 67	Bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının Geçici 67. madde kapsamında vergilendirilmesi	187.407.279	189.300.776
7	GVK Geçici Madde 82	Bireysel katılım yatırımcısı indirimi	25.969	36.215

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
Kurumlar Vergisi			**375.289.061**	**396.867.343**
1	KVK Madde 5/1-ç	Emisyon primi kazanç istisnası	15.289.304	10.928.841
2	KVK Madde 5/1-d	Yatırım fonu ve ortaklıkları kazanç istisnası	297.564.254	366.004.033
3	KVK Madde 5/1-f	Bankaların veya TMSF ye borçlu durumda olan kurumların satış kazancı	1.527.228	1.779.363
4	KVK Madde5/1-j	Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna	5.905.878	15.092.323
5	KVK Madde5/1-k	Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna	15.466	21.568
6	KVK Madde 5/A	Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin istisna	-	39.585
7	KVK Geçici Madde 14	Yabancı paraların ve altın hesaplarının Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna	54.816.862	2.764.461
8	6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu	Yatırımcı Tazmin Merkezi için kurumlar vergisi muafiyeti	170.069	237.170
Katma Değer Vergisi			**59.561.462**	**90.640.537**
1	KDVK Madde 17-4/g	Külçe altın külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri	49.678.142	73.523.649
2	KDV Madde 17-4/i	Varlık ve hakların, Türkiye Varlık Fonu ve alt fonlara devri ile Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi tarafından yönetilmesi suretiyle yapılan teslim ve hizmetler	233.745	325.968
3	KDVK Madde 17-4/l	Varlık yönetim şirketlerinin bazı teslimleri ile finansal yeniden yapılandırma hükümleri kapsamında bazı borçların teminatını oluşturan mal ve hakların tesliminde istisna	46.388	64.690

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
4	KDVK Madde 17-4/m	Fonun tahsilat etkinliğinin artırılmasına yönelik istisna	23	32
5	KDVK Madde 17-4/u	Kira sertifikasının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması	3.003.066	4.905.472
6	KDVK Madde 17-4/y	Sat geri kirala işlemleri	6.600.098	11.820.725
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi			**166.586.217**	**183.191.065**
1	Gider VK 6802-29/c	Esham, tahvil, senet ve sertifika ihracında BSMV istisnası	50.906.779	52.468.566
2	Gider VK 6802-29/ç	Varlık finansmanı fonlarının sermaye piyasalarında yaptıkları işlemler nedeniyle elde ettikleri paralar	3.093	5.177
3	Gider VK 6802-29/o	Merkez Bankasınca zorunlu karşılıklara ödenen faizler	4.318.105	1.593.882
4	Gider VK Madde 29/n	Mevduat toplamayan bankaların açmış oldukları yatırım kredileri dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları paralar	1.502.921	1.031.440
5	Gider VK Madde 29/p	Arbitraj muameleleri ile Türkiye'de kurulu borsalarda gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine ilişkin muameleler ve bu muameleler sonucu lehe alınan paralar	27.929.893	29.495.575
6	Gider VK Madde 29/t	Yatırım fonları ve ortaklıklarının işlemleri	79.343.898	94.996.363
7	6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	Kanun kapsamında BSMV istisnası	2.581.527	3.600.062

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
Altyapı, Enerji ve Ulaştırma			**149.352.178**	**181.580.132**
Gelir Vergisi			**361.292**	**503.838**
1	4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Madde 12/1)	Gemi siciline kayıtlı gemiler ve yatlar için kazanç istisnası	361.292	503.838
Kurumlar Vergisi			**15.362.363**	**19.049.617**
1	KVK Madde 4/1-ı	İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmeler	3.328.696	4.642.024
2	KVK Madde 4/1-n	Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler	Veri Temin Edilememiştir.	Veri Temin Edilememiştir.
3	4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	Gemi siciline kayıtlı gemiler ve yatlar için kazanç istisnası	12.033.667	14.407.593
Katma Değer Vergisi			**103.589.208**	**125.502.459**
1	KDVK Madde 13/a	Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri ve bu araçların tadil, onarım ve bakımına yönelik istisna	10.174.902	11.311.852
2	KDVK Madde 13/b	Deniz ve hava taşıma araçlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetler	55.844.414	67.818.780
3	KDVK Madde 13/c	Petrol ve kıymetli maden aramalarına yönelik istisna	24.868.347	30.872.194
4	KDVK Madde 13/e	Demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesine yönelik istisna	5.778.100	6.917.967

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
5	KDVK Madde 17/4-k	Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri	182.925	255.097
6	KDVK Madde 17/4-p	Hazinece yapılan taşınmazların teslim ve kiralanması ile TOKİ başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri	506	706
7	6111 sayılı Kanun Geçici Madde 16	İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında KDV istisnası	778.947	1.086.278
8	ÖTV'den kaynaklı KDV kaybı	ÖTV'den kaynaklı KDV kaybı	5.961.068	7.239.585
Özel Tüketim Vergisi			**29.805.339**	**36.197.926**
1	ÖTVK Madde 7/1-b	Akaryakıt ürünlerinin petrol arama ve üretim faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimindeki istisna	592.686	826.529
2	ÖTVK Madde 7/3-a	Türk Hava Kurumu'nun hava taşıtı alım istisnası	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.
3	ÖTVK Madde 7/3-c	Petrol arama faaliyetlerinde kullanılacak araçlar için istisna	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.
4	ÖTVK Madde 7/A	İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimlerinde istisna	5.026.764	5.522.588
5	ÖTVK Madde 12 BKK 2002/4482	Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin ÖTV oran indirimi	6.305.052	7.548.873
6	ÖTVK Madde 12 BKK 2003/5868	Deniz araçlarına yakıt teslimlerin indirimli vergi uygulaması	3.787.949	5.282.475
7	ÖTVK Madde 12 BKK 2005/8704	Biyoetanol ile harmanlanmış benzin teslimlerinde indirimli vergi uygulaması	732.066	1.020.901

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
8	ÖTVK Madde 12 BKK 2008/14061	Etilen üretiminde girdi olarak kullanılan L.P.G teslimlerinde indirimli vergi uygulaması	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.	Vergi Harcaması Oluşmamıştır.
9	ÖTVK Madde 12 BKK 2011/1435	Nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin teslimlerde indirimli vergi uygulaması	12.138.339	14.532.914
10	ÖTVK Madde 12 BKK 2013/5595	Oto biodizelli motorin teslimlerinde indirimli vergi uygulaması	1.222.484	1.463.648
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi			**233.977**	**326.291**
1	Gider VK Madde 29/l	Nükleer rizikolara karşı yapılan sigortalar dolayısıyla alınan paralar	1.818	2.535
2	6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun Madde 7	6306 sayılı Kanun kapsamında kullanılan krediler	232.159	323.757
Tarıma Yönelik Vergisel Kolaylıklar			**151.133.063**	**211.157.325**
Gelir Vergisi			**46.132.440**	**64.413.577**
1	GVK Mükerrer Madde 20/C	Tarımsal destekleme ödemelerinde kazanç istisnası	2.059.853	3.037.500
2	GVK Madde 23/2	Gelir Vergisinden muaf olanlar ile tevkifat yoluyla vergilendirilen çiftçilerin yanında çalışanlara ilişkin ücret istisnası	902.437	1.173.255
3	GVK Madde 86/1-a	Toplama yapılmayan haller - Zirai kazanç	42.958.894	59.908.215
4	GVK Geçici Madde 76	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetleri	211.256	294.607

EK II-Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Sıra No:	Düzenlemenin Yeri	Vergi Harcamasının Niteliği	2024 (Bin TL)	2025 (Bin TL)
Katma Değer Vergisi			**104.391.161**	**145.893.824**
1	KDVK Madde 13/ğ	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik istisna	1.161.528	1.619.806
2	KDVK Madde 13/ı	Yem ve gübre teslimleri	82.156.683	114.571.389
3	KDVK Madde 17/4-b	Vergiden muaf serbest meslek erbabı ile küçük çiftçiye yönelik istisna	20.764.003	28.956.387
4	KDVK Madde 17/4-h	Zirai amaçlı teslim ve hizmetler	4.895	6.827
5	KDVK Madde 17/4-t	Lisanslı depoculuk faaliyetlerinin geliştirilmesi amacıyla borsada yapılan işlemler	304.051	739.415
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi			**609.462**	**849.924**
1	Gider VK Madde 29/k	Biçilmemiş veya toplanmamış her türlü tarım mahsulleri ile tarım hayvanları için akdolunan zirai sigortalar dolayısıyla alınan paralar	609.462	849.924

EK III - İlk 5 Vergi Harcama Maddeleri

1.GELİR VERGİSİ

GELİR VERGİSİNDE İLK 5 VERGİ HARCAMASI KALEMİ				
(Bin TL)		**Açıklama**	**2024**	**2024 yılı itibarıyla payı (%)**
1	Madde 23/18	Asgari ücret istisnası	646.725.646	62,97
2	Geçici Madde 67	Bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının Geçici 67. madde kapsamında vergilendirilmesi	187.407.279	18,25
3	Madde 86/1-c	Toplama yapılmayan haller - MSİ	108.412.890	10,56
4	Madde 86/1-a Zirai Kazanç	Toplama yapılmayan haller - Zirai kazanç	42.958.894	4,18
5	Madde 22/3	Kar payı istisnası	41.531.754	4,04
TOPLAM			**1.027.036.463**	**100**
İlk 5 Kalemin Gelir Vergisine Ait Vergi Harcaması Toplamı İçerisindeki Payı (%)			**84,05**	

EK III - İlk 5 Vergi Harcama Maddeleri

2.KURUMLAR VERGİSİ

KURUMLAR VERGİSİNDE İLK 5 VERGİ HARCAMASI KALEMİ				
(Bin TL)		**Açıklama**	**2024**	**2024 yılı itibarıyla payı (%)**
1	Madde 5/1-d	Yatırım fonu ve ortaklıkları kazanç istisnası	297.564.254	57,42
2	Madde 32/A	İndirimli kurumlar vergisi desteği	117.318.444	22,64
3	Geçici Madde 14	Yabancı paraların ve altın hesaplarının Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna	54.816.862	10,58
4	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 2/1)	Kurum kazancı istisnası	25.152.014	4,85
5	5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/1)	Kurum kazancı Ar-Ge indirimi	23.369.339	4,51
TOPLAM			**518.220.914**	**100**
İlk 5 Kalemin Kurumlar Vergisine Ait Vergi Harcaması Toplamı İçerisindeki Payı (%)			**75,63**	

EK III - İlk 5 Vergi Harcama Maddeleri

3.KATMA DEĞER VERGİSİ

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İLK 5 VERGİ HARCAMASI KALEMİ				
(Bin TL)		**Açıklama**	**2024**	**2024 yılı itibarıyla payı (%)**
1	Madde 13/ı	Yem ve Gübre teslimleri	82.156.683	28,08
2	Madde 13/b	Deniz ve hava taşıma araçlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetler	55.844.414	19,09
3	Madde 13/d	Teşvik belgeli yatırımlarda istisna	55.385.310	18,93
4	Madde 17-4/g	Külçe altın külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri	49.678.142	16,98
5	Madde 17-4/d	İktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazların kiralanması	49.467.800	16,91
TOPLAM			**292.532.349**	**100**
İlk 5 Kalemin Katma Değer Vergisine Ait Vergi Harcaması Toplamı İçerisindeki Payı (%)			**58,39**	

EK III - İlk 5 Vergi Harcama Maddeleri

4.ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE İLK 5 VERGİ HARCAMASI KALEMİ				
(Bin TL)		**Açıklama**	**2024**	**2024 yılı itibarıyla payı (%)**
1	Madde 7 – 2	Engellilere yönelik araç alım istisnası	97.554.472	78,16
2	Madde 12 BKK 2011/1435	Nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin teslimlerde indirimli vergi uygulaması	12.138.339	9,73
3	Madde 12 BKK 2002/4482	Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin ÖTV oran indirimi	6.305.052	5,05
4	Madde 7/A	İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimlerinde istisna	5.026.764	4,03
5	Madde 12 BKK 2003/5868	Deniz araçlarına yakıt teslimlerin indirimli vergi uygulaması	3.787.949	3,03
TOPLAM			**124.812.575**	**100**
İlk 5 Kalemin Özel Tüketim Vergisine Ait Vergi Harcaması Toplamı İçerisindeki Payı (%)			**96,24**	

SEKTÖREL VERGİ HARCAMALARI

Sektör verileri NACE kodlarına göre sınıflandırılmış olup mükelleflerin ana faaliyetlerini göstermektedir. Bazı mükelleflerin birden fazla sektörde faaliyet gösterebileceği de bu kapsamda göz önünde bulundurulmalıdır.

EK IV- Sektörel Vergi Harcamaları Tutar ve Oranları

1. Gelir Vergisi

Madde 23/18:Asgari Ücret İstisnası

2024 Yılı Muhtasar Beyanname Bilgileri	Vergi Harcaması Tutarı* (Bin TL)	Toplam İçindeki Payı (%)
İMALAT	153.460.097	29,17
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET	90.262.393	17,16
İNŞAAT	45.792.423	8,71
KONAKLAMA VE YİYECEK HİZMETİ FAALİYETLERİ	35.220.477	6,70
İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ	35.101.154	6,67
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA	30.686.868	5,83
İNSAN SAĞLIĞI VE SOSYAL HİZMET FAALİYETLERİ	20.676.345	3,93
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER	20.464.815	3,89
EĞİTİM	19.771.752	3,76
KAMU YÖNETİMİ VE SAVUNMA; ZORUNLU SOSYAL GÜVENLİK	17.560.243	3,34
FİNANS VE SİGORTA FAALİYETLERİ	12.474.637	2,37
DİĞER HİZMET FAALİYETLERİ	10.863.010	2,07
TELEKOMÜNİKASYON, BİLGİSAYAR PROGRAMLAMA, DANIŞMANLIK, BİLİŞİM ALTYAPISI VE DİĞER BİLGİ HİZMETİ FAALİYETLERİ	8.497.322	1,62
GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ	5.179.932	0,98
ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE İKLİMLENDİRME ÜRETİMİ VE DAĞITIMI	4.923.067	0,94
MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI	4.134.762	0,79
TARIM, ORMANCILIK VE BALIKÇILIK	4.069.445	0,77
SANAT, SPOR VE EĞLENCE (REKREASYON) FAALİYETLERİ	2.745.787	0,52
YAYIMCILIK, RADYO VE TELEVİZYON YAYINCILIĞI İLE İÇERİK ÜRETİM VE DAĞITIM FAALİYETLERİ	2.345.476	0,45
SU TEMİNİ; KANALİZASYON, ATIK YÖNETİMİ VE İYİLEŞTİRME FAALİYETLERİ	1.742.049	0,33
HANEHALKLARININ İŞVERENLER OLARAK FAALİYETLERİ; HANEHALKLARI TARAFINDAN KENDİ KULLANIMLARINA YÖNELİK OLARAK AYRIM YAPILMAMIŞ MAL VE HİZMET ÜRETİM FAALİYETLERİ	26.801	0,01
ULUSLARARASI ÖRGÜTLER VE TEMSİLCİLİKLERİNİN FAALİYETLERİ	20.089	0,00
TOPLAM	**526.018.941**	**100**
KAMU TOPLAM	**120.706.707**	**-**
GENEL TOPLAM	**646.725.648**	**-**

*Sektörel ayrım yapılırken muhtasar beyanname ile beyan edilen vergi harcaması rakamları alınmış olup kamu sektörüne yer verilmemiştir. Toplam vergi harcaması 646.725.648 TL olup bu tutarın 120.706.707 TL sinin kamu sektörüne ait olduğu tahmin edilmektedir.

EK IV- Sektörel Vergi Harcamaları Tutar ve Oranları

1. Gelir Vergisi

Madde 22/3 Kar Payı İstisnası

2024 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Bilgileri	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam İçindeki Payı (%)
FİNANS VE SİGORTA FAALİYETLERİ	20.400.657	49,12
GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ	18.369.958	44,23
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER	568.415	1,37
HANEHALKLARININ İŞVERENLER OLARAK FAALİYETLERİ; HANEHALKLARI TARAFINDAN KENDİ KULLANIMLARINA YÖNELİK OLARAK AYRIM YAPILMAMIŞ MAL VE HİZMET ÜRETİM FAALİYETLERİ	422.234	1,02
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET	359.969	0,87
İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ	260.674	0,63
İNŞAAT	197.808	0,48
TELEKOMÜNİKASYON, BİLGİSAYAR PROGRAMLAMA, DANIŞMANLIK, BİLİŞİM ALTYAPISI VE DİĞER BİLGİ HİZMETİ FAALİYETLERİ	164.951	0,40
TARIM, ORMANCILIK VE BALIKÇILIK	151.292	0,36
İMALAT	131.458	0,32
ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE İKLİMLENDİRME ÜRETİMİ VE DAĞITIMI	118.750	0,29
KONAKLAMA VE YİYECEK HİZMETİ FAALİYETLERİ	109.120	0,26
İNSAN SAĞLIĞI VE SOSYAL HİZMET FAALİYETLERİ	107.280	0,26
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA	78.782	0,19
SANAT, SPOR VE EĞLENCE (REKREASYON) FAALİYETLERİ	34.936	0,08
DİĞER HİZMET FAALİYETLERİ	19.899	0,05
YAYIMCILIK, RADYO VE TELEVİZYON YAYINCILIĞI İLE İÇERİK ÜRETİM VE DAĞITIM FAALİYETLERİ	15.255	0,04
MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI	12.196	0,03
EĞİTİM	7.881	0,02
SU TEMİNİ; KANALİZASYON, ATIK YÖNETİMİ VE İYİLEŞTİRME FAALİYETLERİ	205	0,00
ULUSLARARASI ÖRGÜTLER VE TEMSİLCİLİKLERİNİN FAALİYETLERİ	33	0,00
GENEL TOPLAM	**41.531.754**	**100,00**

EK IV- Sektörel Vergi Harcamaları Tutar ve Oranları

2. Kurumlar Vergisi

Madde 5/1-d Fon ve Ortaklıklar Kazanç İstisnası

2024 Yılı KV Beyanname Bilgisi	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam İçindeki Payı (%)
FİNANS VE SİGORTA FAALİYETLERİ	293.887.374	98,76
GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ	3.543.489	1,19
KONAKLAMA VE YİYECEK HİZMETİ FAALİYETLERİ	53.098	0,02
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER	21.886	0,01
İMALAT	20.505	0,01
İNŞAAT	15.526	0,01
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET	13.902	0,00
ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE İKLİMLENDİRME ÜRETİMİ VE DAĞITIMI	3.370	0,00
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA	3.188	0,00
İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ	1.252	0,00
TARIM, ORMANCILIK VE BALIKÇILIK	279	0,00
İNSAN SAĞLIĞI VE SOSYAL HİZMET FAALİYETLERİ	217	0,00
TELEKOMÜNİKASYON, BİLGİSAYAR PROGRAMLAMA, DANIŞMANLIK, BİLİŞİM ALTYAPISI VE DİĞER BİLGİ HİZMETİ FAALİYETLERİ	169	0,00
GENEL TOPLAM	**297.564.254**	**100**

EK IV- Sektörel Vergi Harcamaları Tutar ve Oranları

2. Kurumlar Vergisi

Madde 32/A İndirimli Kurumlar Vergisi

2024 Yılı KV Beyanname Bilgisi	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam İçindeki Payı (%)
İMALAT	73.591.266	62,73
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA	18.745.377	15,98
ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE İKLİMLENDİRME ÜRETİMİ VE DAĞITIMI	5.445.403	4,64
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET	5.004.111	4,27
MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI	3.815.173	3,25
İNŞAAT	2.846.937	2,43
KONAKLAMA VE YİYECEK HİZMETİ FAALİYETLERİ	2.838.689	2,42
İNSAN SAĞLIĞI VE SOSYAL HİZMET FAALİYETLERİ	1.570.130	1,34
TARIM, ORMANCILIK VE BALIKÇILIK	1.268.995	1,08
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER	559.350	0,48
EĞİTİM	455.857	0,39
İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ	398.187	0,34
TELEKOMÜNİKASYON, BİLGİSAYAR PROGRAMLAMA, DANIŞMANLIK, BİLİŞİM ALTYAPISI VE DİĞER BİLGİ HİZMETİ FAALİYETLERİ	282.622	0,24
SU TEMİNİ; KANALİZASYON, ATIK YÖNETİMİ VE İYİLEŞTİRME FAALİYETLERİ	265.188	0,23
GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ	171.834	0,15
DİĞER HİZMET FAALİYETLERİ	20.406	0,02
YAYIMCILIK, RADYO VE TELEVİZYON YAYINCILIĞI İLE İÇERİK ÜRETİM VE DAĞITIM FAALİYETLERİ	18.343	0,02
KAMU YÖNETİMİ VE SAVUNMA; ZORUNLU SOSYAL GÜVENLİK	9.436	0,01
FİNANS VE SİGORTA FAALİYETLERİ	6.955	0,01
SANAT, SPOR VE EĞLENCE (REKREASYON) FAALİYETLERİ	4.185	0,00
GENEL TOPLAM	**117.318.444**	**100,00**

EK IV- Sektörel Vergi Harcamaları Tutar ve Oranları

2. Kurumlar Vergisi

Geçici Madde 14 Yabancı paraların ve altın hesaplarının Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna

2024 Yılı KV Beyanname Bilgisi	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam İçindeki Payı (%)
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA	16.372.895	29,87
İMALAT	14.480.945	26,42
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET	5.021.257	9,16
FİNANS VE SİGORTA FAALİYETLERİ	4.686.434	8,55
TELEKOMÜNİKASYON, BİLGİSAYAR PROGRAMLAMA, DANIŞMANLIK, BİLİŞİM ALTYAPISI VE DİĞER BİLGİ HİZMETİ FAALİYETLERİ	3.151.917	5,75
İNŞAAT	2.899.997	5,29
ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE İKLİMLENDİRME ÜRETİMİ VE DAĞITIMI	2.580.788	4,71
KONAKLAMA VE YİYECEK HİZMETİ FAALİYETLERİ	1.196.038	2,18
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER	1.189.255	2,17
MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI	964.058	1,76
GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ	502.653	0,92
EĞİTİM	489.320	0,89
İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ	380.202	0,69
İNSAN SAĞLIĞI VE SOSYAL HİZMET FAALİYETLERİ	223.733	0,41
YAYIMCILIK, RADYO VE TELEVİZYON YAYINCILIĞI İLE İÇERİK ÜRETİM VE DAĞITIM FAALİYETLERİ	207.439	0,38
SU TEMİNİ; KANALİZASYON, ATIK YÖNETİMİ VE İYİLEŞTİRME FAALİYETLERİ	189.866	0,35
DİĞER HİZMET FAALİYETLERİ	110.600	0,20
KAMU YÖNETİMİ VE SAVUNMA; ZORUNLU SOSYAL GÜVENLİK	73.511	0,13
TARIM, ORMANCILIK VE BALIKÇILIK	52.356	0,10
SANAT, SPOR VE EĞLENCE (REKREASYON) FAALİYETLERİ	43.599	0,08
GENEL TOPLAM	**54.816.862**	**100,00**

EK IV- Sektörel Vergi Harcamaları Tutar ve Oranları

2. Kurumlar Vergisi

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 2/1) Kurum Kazancı İstisnası

2024 Yılı KV Beyanname Bilgisi	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam İçindeki Payı (%)
TELEKOMÜNİKASYON, BİLGİSAYAR PROGRAMLAMA, DANIŞMANLIK, BİLİŞİM ALTYAPISI VE DİĞER BİLGİ HİZMETİ FAALİYETLERİ	18.318.842	72,83
İMALAT	3.635.773	14,46
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER	1.486.328	5,91
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET	459.392	1,83
YAYIMCILIK, RADYO VE TELEVİZYON YAYINCILIĞI İLE İÇERİK ÜRETİM VE DAĞITIM FAALİYETLERİ	450.664	1,79
FİNANS VE SİGORTA FAALİYETLERİ	219.096	0,87
İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ	133.714	0,53
GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ	118.297	0,47
EĞİTİM	102.831	0,41
İNSAN SAĞLIĞI VE SOSYAL HİZMET FAALİYETLERİ	61.369	0,24
ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE İKLİMLENDİRME ÜRETİMİ VE DAĞITIMI	56.908	0,23
KAMU YÖNETİMİ VE SAVUNMA; ZORUNLU SOSYAL GÜVENLİK	47.493	0,19
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA	30.773	0,12
DİĞER HİZMET FAALİYETLERİ	12.271	0,05
İNŞAAT	9.131	0,04
MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI	5.627	0,02
TARIM, ORMANCILIK VE BALIKÇILIK	2.566	0,01
SANAT, SPOR VE EĞLENCE (REKREASYON) FAALİYETLERİ	505	0,00
SU TEMİNİ; KANALİZASYON, ATIK YÖNETİMİ VE İYİLEŞTİRME FAALİYETLERİ	433	0,00
GENEL TOPLAM	**25.152.014**	**100,00**

EK IV- Sektörel Vergi Harcamaları Tutar ve Oranları

2. Kurumlar Vergisi

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3/1) Kurum kazancı Ar-Ge indirimi

2024 Yılı KV Beyanname Bilgisi	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam İçindeki Payı (%)
İMALAT	16.525.031	70,71
TELEKOMÜNİKASYON, BİLGİSAYAR PROGRAMLAMA, DANIŞMANLIK, BİLİŞİM ALTYAPISI VE DİĞER BİLGİ HİZMETİ FAALİYETLERİ	4.253.282	18,20
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET	779.520	3,34
FİNANS VE SİGORTA FAALİYETLERİ	538.359	2,30
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER	413.049	1,77
İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ	279.716	1,20
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA	187.399	0,80
İNŞAAT	135.403	0,58
YAYIMCILIK, RADYO VE TELEVİZYON YAYINCILIĞI İLE İÇERİK ÜRETİM VE DAĞITIM FAALİYETLERİ	124.198	0,53
TARIM, ORMANCILIK VE BALIKÇILIK	79.605	0,34
İNSAN SAĞLIĞI VE SOSYAL HİZMET FAALİYETLERİ	22.108	0,09
KAMU YÖNETİMİ VE SAVUNMA; ZORUNLU SOSYAL GÜVENLİK	21.748	0,09
ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE İKLİMLENDİRME ÜRETİMİ VE DAĞITIMI	7.992	0,03
EĞİTİM	1.609	0,01
GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ	319	0,00
GENEL TOPLAM	**23.369.339**	**100,00**

EK IV- Sektörel Vergi Harcamaları Tutar ve Oranları

3- Katma Değer Vergisi

Madde 13/ı Yem ve Gübre Teslimleri

2024 Yılı KDV Beyanname Bilgisi	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam İçindeki Payı (%)
İMALAT	37.224.287	45,3
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET	31.601.146	38,5
FİNANS VE SİGORTA FAALİYETLERİ	7.185.908	8,7
TARIM, ORMANCILIK VE BALIKÇILIK	2.746.053	3,3
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA	1.316.642	1,6
İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ	767.975	0,9
İNŞAAT	588.373	0,7
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER	317.273	0,4
ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE İKLİMLENDİRME ÜRETİMİ VE DAĞITIMI	150.401	0,2
GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ	67.191	0,1
MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI	54.408	0,1
DİĞER HİZMET FAALİYETLERİ	49.766	0,1
KONAKLAMA VE YİYECEK HİZMETİ FAALİYETLERİ	42.601	0,1
SU TEMİNİ; KANALİZASYON, ATIK YÖNETİMİ VE İYİLEŞTİRME FAALİYETLERİ	16.684	0,0
EĞİTİM	8.900	0,0
KAMU YÖNETİMİ VE SAVUNMA; ZORUNLU SOSYAL GÜVENLİK	8.783	0,0
İNSAN SAĞLIĞI VE SOSYAL HİZMET FAALİYETLERİ	4.605	0,0
TELEKOMÜNİKASYON, BİLGİSAYAR PROGRAMLAMA, DANIŞMANLIK, BİLİŞİM ALTYAPISI VE DİĞER BİLGİ HİZMETİ FAALİYETLERİ	4.466	0,0
SANAT, SPOR VE EĞLENCE (REKREASYON) FAALİYETLERİ	1.213	0,0
HANEHALKLARININ İŞVERENLER OLARAK FAALİYETLERİ; HANEHALKLARI TARAFINDAN KENDİ KULLANIMLARINA YÖNELİK OLARAK AYRIM YAPILMAMIŞ MAL VE HİZMET ÜRETİM FAALİYETLERİ	5	0,0
YAYIMCILIK, RADYO VE TELEVİZYON YAYINCILIĞI İLE İÇERİK ÜRETİM VE DAĞITIM FAALİYETLERİ	5	0,0
GENEL TOPLAM	**82.156.683**	**100**

EK IV- Sektörel Vergi Harcamaları Tutar ve Oranları

3. Katma Değer Vergisi

Madde 13/b Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler

2024 Yılı KDV Beyanname Bilgisi	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam İçindeki Payı (%)
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA	50.558.061	90,5
İMALAT	1.372.702	2,5
İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ	1.048.126	1,9
SANAT, SPOR VE EĞLENCE (REKREASYON) FAALİYETLERİ	666.320	1,2
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET	647.733	1,2
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER	539.757	1,0
İNŞAAT	436.828	0,8
KONAKLAMA VE YİYECEK HİZMETİ FAALİYETLERİ	243.182	0,4
ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE İKLİMLENDİRME ÜRETİMİ VE DAĞITIMI	124.837	0,2
TELEKOMÜNİKASYON, BİLGİSAYAR PROGRAMLAMA, DANIŞMANLIK, BİLİŞİM ALTYAPISI VE DİĞER BİLGİ HİZMETİ FAALİYETLERİ	70.120	0,1
FİNANS VE SİGORTA FAALİYETLERİ	61.585	0,1
SU TEMİNİ; KANALİZASYON, ATIK YÖNETİMİ VE İYİLEŞTİRME FAALİYETLERİ	30.061	0,1
GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ	18.366	0,0
YAYIMCILIK, RADYO VE TELEVİZYON YAYINCILIĞI İLE İÇERİK ÜRETİM VE DAĞITIM FAALİYETLERİ	7.559	0,0
MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI	6.390	0,0
KAMU YÖNETİMİ VE SAVUNMA; ZORUNLU SOSYAL GÜVENLİK	5.000	0,0
EĞİTİM	2.382	0,0
DİĞER HİZMET FAALİYETLERİ	2.125	0,0
TARIM, ORMANCILIK VE BALIKÇILIK	1.966	0,0
İNSAN SAĞLIĞI VE SOSYAL HİZMET FAALİYETLERİ	1.313	0,0
GENEL TOPLAM	**55.844.414**	**100**

EK IV- Sektörel Vergi Harcamaları Tutar ve Oranları

3- Katma Değer Vergisi

Madde 13/d Teşvikli Yatırım Mallarının Teslimi

2024 Yılı KDV Beyanname Bilgisi	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam İçindeki Payı (%)
İMALAT	27.168.671	49,1
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET	10.897.525	19,7
İNŞAAT	6.505.493	11,7
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER	5.038.908	9,1
ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE İKLİMLENDİRME ÜRETİMİ VE DAĞITIMI	3.103.796	5,6
TELEKOMÜNİKASYON, BİLGİSAYAR PROGRAMLAMA, DANIŞMANLIK, BİLİŞİM ALTYAPISI VE DİĞER BİLGİ HİZMETİ FAALİYETLERİ	1.729.526	3,1
DİĞER HİZMET FAALİYETLERİ	278.044	0,5
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA	206.259	0,4
İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ	126.257	0,2
MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI	74.989	0,1
İNSAN SAĞLIĞI VE SOSYAL HİZMET FAALİYETLERİ	72.776	0,1
SU TEMİNİ; KANALİZASYON, ATIK YÖNETİMİ VE İYİLEŞTİRME FAALİYETLERİ	56.570	0,1
FİNANS VE SİGORTA FAALİYETLERİ	42.822	0,1
TARIM, ORMANCILIK VE BALIKÇILIK	30.609	0,1
KONAKLAMA VE YİYECEK HİZMETİ FAALİYETLERİ	23.031	0,0
EĞİTİM	13.034	0,0
YAYIMCILIK, RADYO VE TELEVİZYON YAYINCILIĞI İLE İÇERİK ÜRETİM VE DAĞITIM FAALİYETLERİ	6.663	0,0
SANAT, SPOR VE EĞLENCE (REKREASYON) FAALİYETLERİ	5.492	0,0
GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ	4.367	0,0
KAMU YÖNETİMİ VE SAVUNMA; ZORUNLU SOSYAL GÜVENLİK	478	0,0
GENEL TOPLAM	**55.385.310**	**100**

EK IV- Sektörel Vergi Harcamaları Tutar ve Oranları

3- Katma Değer Vergisi

Madde 17/4-g Kıymetli Taş ve Madenlerin, Kağıtların, Hurda ve Atık Malların Teslimi

2024 Yılı KDV Beyanname Bilgisi	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam İçindeki Payı (%)
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET	27.176.054	54,7
İMALAT	14.189.573	28,6
FİNANS VE SİGORTA FAALİYETLERİ	2.389.160	4,8
MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI	2.192.712	4,4
SU TEMİNİ; KANALİZASYON, ATIK YÖNETİMİ VE İYİLEŞTİRME FAALİYETLERİ	1.759.087	3,5
İNŞAAT	663.748	1,3
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER	399.394	0,8
İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ	285.104	0,6
GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ	199.460	0,4
ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE İKLİMLENDİRME ÜRETİMİ VE DAĞITIMI	152.405	0,3
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA	136.612	0,3
KONAKLAMA VE YİYECEK HİZMETİ FAALİYETLERİ	54.304	0,1
TELEKOMÜNİKASYON, BİLGİSAYAR PROGRAMLAMA, DANIŞMANLIK, BİLİŞİM ALTYAPISI VE DİĞER BİLGİ HİZMETİ FAALİYETLERİ	23.850	0,0
TARIM, ORMANCILIK VE BALIKÇILIK	19.800	0,0
YAYIMCILIK, RADYO VE TELEVİZYON YAYINCILIĞI İLE İÇERİK ÜRETİM VE DAĞITIM FAALİYETLERİ	15.073	0,0
DİĞER HİZMET FAALİYETLERİ	10.011	0,0
EĞİTİM	6.513	0,0
İNSAN SAĞLIĞI VE SOSYAL HİZMET FAALİYETLERİ	3.683	0,0
SANAT, SPOR VE EĞLENCE (REKREASYON) FAALİYETLERİ	1.275	0,0
KAMU YÖNETİMİ VE SAVUNMA; ZORUNLU SOSYAL GÜVENLİK	326	0,0
GENEL TOPLAM	**49.678.142**	**100**

EK IV- Sektörel Vergi Harcamaları Tutar ve Oranları

3- Katma Değer Vergisi

Madde 17/4-d İktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazların kiralanması

2024 Yılı KDV Beyanname Bilgisi	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam İçindeki Payı (%)
GAYRİMENKUL FAALİYETLERİ	48.539.511	98,1
FİNANS VE SİGORTA FAALİYETLERİ	392.970	0,8
İNŞAAT	156.490	0,3
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET	86.328	0,2
KONAKLAMA VE YİYECEK HİZMETİ FAALİYETLERİ	66.901	0,1
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA	44.779	0,1
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER	35.512	0,1
İNSAN SAĞLIĞI VE SOSYAL HİZMET FAALİYETLERİ	32.767	0,1
HANEHALKLARININ İŞVERENLER OLARAK FAALİYETLERİ; HANEHALKLARI TARAFINDAN KENDİ KULLANIMLARINA YÖNELİK OLARAK AYRIM YAPILMAMIŞ MAL VE HİZMET ÜRETİM FAALİYETLERİ	23.876	0,0
İMALAT	18.578	0,0
DİĞER HİZMET FAALİYETLERİ	17.284	0,0
TARIM, ORMANCILIK VE BALIKÇILIK	12.631	0,0
YAYIMCILIK, RADYO VE TELEVİZYON YAYINCILIĞI İLE İÇERİK ÜRETİM VE DAĞITIM FAALİYETLERİ	12.617	0,0
İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ	9.532	0,0
TELEKOMÜNİKASYON, BİLGİSAYAR PROGRAMLAMA, DANIŞMANLIK, BİLİŞİM ALTYAPISI VE DİĞER BİLGİ HİZMETİ FAALİYETLERİ	8.311	0,0
SANAT, SPOR VE EĞLENCE (REKREASYON) FAALİYETLERİ	4.499	0,0
EĞİTİM	3.321	0,0
MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI	553	0,0
ULUSLARARASI ÖRGÜTLER VE TEMSİLCİLİKLERİNİN FAALİYETLERİ	444	0,0
KAMU YÖNETİMİ VE SAVUNMA; ZORUNLU SOSYAL GÜVENLİK	344	0,0
ELEKTRİK, GAZ, BUHAR VE İKLİMLENDİRME ÜRETİMİ VE DAĞITIMI	331	0,0
SU TEMİNİ; KANALİZASYON, ATIK YÖNETİMİ VE İYİLEŞTİRME FAALİYETLERİ	168	0,0
POTANSİYEL MÜKELLEF	53	0,0
GENEL TOPLAM	**49.467.800**	**100**