

*Received / Geliş*  
30.11.2017

*Article History*  
*Accepted / Kabul*  
15.12.2017

*Available Online / Yayınlanma*  
20.12.2017

## **A TAX WITHOUT A TAXPAYER; INCOME TAX BELONGS TO DEVELOPMENT AGENCIES PROJECT SPECIAL ACCOUNT'S INTEREST INCOME**

MÜKELLEFİ BELİRSİZ BİR VERGİ; KALKINMA AJANSLARI PROJE  
ÖZEL HESABI FAİZ GELİRLERİNE AİT GELİR VERGİSİ<sup>1</sup>

*Metin KILIÇ<sup>2</sup>*  
*Erdem TERZİOĞLU<sup>3</sup>*

### **Abstract**

Development agencies provide grant support to businesses which operate plenty of fields as well as public and non-governmental organizations. In time, some problems can be occurred in development agencies grant support system. One of these problems is that there is no provisions in tax law about the situation which is the income gathered during project period benefit from project account by project beneficiary returns to the development agency at the end of project period. This condition causes some problems in practice. The purpose of this study is to reveal current practice by the reason of the fact that there is no clear provision in the legislation, to express criticism of the relevant practice and to guide the removal of the legislative gap. In the study, priority was given to establishment of the development agencies and their supports, and the accounts chart used by the agencies was presented. Some definitions were given about taxation and interest income, its accounting and declaration and return of the income tax cut off at the source were explained. The problems of the research were identified and how the existing applications were realized by making use of the information acquisition system and interpretations were made.

**Key Words:** Development Agencies, Interest Income, Income Tax

### **Özet**

Kalkınma ajansları, birçok alanda faaliyet göstermekte olan işletmelere ve bunun yanı sıra kamu ve sivil toplum kuruluşlarına hibe desteği sağlamaktadır. Kalkınma ajansları hibe desteği sisteminde, zaman içerisinde sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunlardan biride kalkınma ajansı proje destek yararlanıcısı tarafından proje dönemi süresince proje hesabının nemalandırılmasından elde edilen gelirin proje dönemi sonunda kalkınma ajansına iade edilmesinin vergi kanunlarında karşılığını bulmamış bir uygulama olmasıdır. Bu işlem uygulamada bazı sorunlara neden olmaktadır. Mevzuatta açık bir hüküm bulunmaması nedeni ile mevcut uygulamanın ortaya konulması, söz konusu uygulamaya yönelik eleştirilerin dile getirilmesi ve mevzuat boşluğunun ortadan kaldırılmasına yol göstermek amacıyla bu çalışma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada öncelikli olarak kalkınma ajanslarının kuruluşu ve kalkınma ajanslarının destekleri üzerinde durulmuş, ajansların kullandığı hesap planı aktarılmıştır. Vergiye ilişkin tanımlamalar yapılarak faiz gelirleri, muhasebeleştirilmesi ve kaynağında kesilen gelir vergisinin beyanı ve iadesi açıklanmıştır. Araştırmanın sorunsalları tespit edilerek mevcut uygulamaların nasıl gerçekleştirildiği, bilgi edinme sisteminden yararlanılarak elde edilmiş ve yorumlanarak önerilerde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Kalkınma Ajansları, Faiz Geliri, Gelir Vergisi

<sup>1</sup> Bandırma Onyedli Eylöl Üniversitesi ev sahipliğinde RESSCONGREESS tarafından düzenlenen 1. Uluslararası Eğitim Bilimleri ve Sosyal Bilimler Sempozyumu'nda özeti sunulan bildirinin genişletilmiş halidir.

<sup>2</sup> Yrd. Doç. Dr., Karabük Üniversitesi İşletme Fakültesi. metinkilic@karabuk.edu.tr

<sup>3</sup> Muhasebe Müdürü, Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı, eterzioglu@kuzka.gov.tr

## GİRİŞ

Kalkınma ajansları 2010 yılında tüm Türkiye’de yapılanmasını tamamlamış ve bugün birçok alanda faaliyet göstermekte olan işletmelere hibe destekleri sağlamaktadır. Ancak kalkınma ajansları söz konusu destekleri sağlarken diğer kurumların hibe desteklerinden farklı bir yöntem izlemektedir. Yeni kurulan ve birçok yönü ile diğer kurumlardan farklı olarak kurgulanan kurumlarda zaman içerisinde aksaklıkların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Ancak önemli olan husus bu aksaklıkların bir an evvel farkına varılması ve düzeltilmesidir. Kalkınma ajansları hibe destekleri sisteminde de aksaklıklar zaman içerisinde ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlardan bir tanesi de kalkınma ajansı proje desteklerinin yararlanıcılara aktarılması amacı ile açılan banka hesaplarının nemalandırılması sonucu ortaya çıkan faiz gelirlerinden stopaj yolu ile kesilen gelir vergisinin mükellefiyetinin, ajanslar veya yararlanıcılar tarafından üstlenilmemesi sorunudur.

Ortada ödenmiş bir vergi olmasına rağmen, bu verginin mükellefinin kim olması gerektiği hususu, ajansların kurulmasının üzerinden 10 yıldan4 daha uzun bir süre geçmiş olmasına rağmen henüz kanunen net bir şekilde belirlenmemiştir.

Çalışmada öncelikli olarak kalkınma ajanslarının kuruluşu, bu ajansların destekleri üzerinde durulmuş, ajansların kullandığı hesap planı aktarılmıştır. Vergiye ilişkin tanımlamalar yapılarak faiz gelirleri, muhasebeleştirilmesi ve kaynağında kesilen gelir vergisinin beyanı ve iadesi açıklanmıştır. Araştırmanın sorunsalları tespit edilerek mevcut uygulamaların nasıl gerçekleştirildiği bilgi edinme sisteminden yararlanılarak belirlenmiştir ve yorumlanarak önerilerde bulunulmuştur.

### **Türkiye’de Kalkınma Ajansları**

Kalkınma ajansları 2006 yılında çıkarılan 5449 sayılı “Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun” ile kurulmuş olup, “kamu kesimi, özel kesim ve sivil toplum kuruluşları arasındaki işbirliğini geliştirmek, kaynakların yerinde ve etkin kullanımını sağlamak ve yerel potansiyeli harekete geçirmek suretiyle, ulusal kalkınma plânı ve programlarda öngörülen ilke ve politikalarla uyumlu olarak bölgesel gelişmeyi hızlandırmak, sürdürülebilirliğini sağlamak, bölgeler arası ve bölge içi gelişmişlik farklarını azaltmak üzere” kurulmuşlardır (5449 sayılı kanun gerekçesi, <http://www2.tbmm.gov.tr>, 2005).

Kurulan ilk iki ajans, Adana ve Mersin illerini kapsayan TR62 bölgesi ve İzmir ili merkez olmak üzere TR31, Düzey 2 bölgeleri kalkınma ajanslarıdır. Bu iki ajans pilot uygulama olmuş, ardından 22 Kasım 2008 tarihinde 27062 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren 2008/14306 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile sekiz ajans daha kurulmuştur. 25 Temmuz 2009 tarih ve 27299 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan 2009/15236 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile on altı ajans daha kurulmuş ve ülkemizdeki kalkınma ajansı sayısı yirmi altı olmuştur.

Kalkınma Ajansları bölgeler arasındaki veya bölge içinde sosyal ve ekonomik gelişmişlik farklarının azaltılması için ulusal plan ve stratejiler ile ajanslar tarafından hazırlanan bölge planlarında yer alan öncelikler doğrultusunda, yerel idarelerin, üniversitelerin, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, sivil toplum kuruluşlarının, kâr amacı güden işletmelerin, kooperatiflerin, birliklerin ve diğer gerçek ve tüzel kişilerin uygun görülen proje veya faaliyetlerini desteklemektedirler (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008: Madde 6,9).

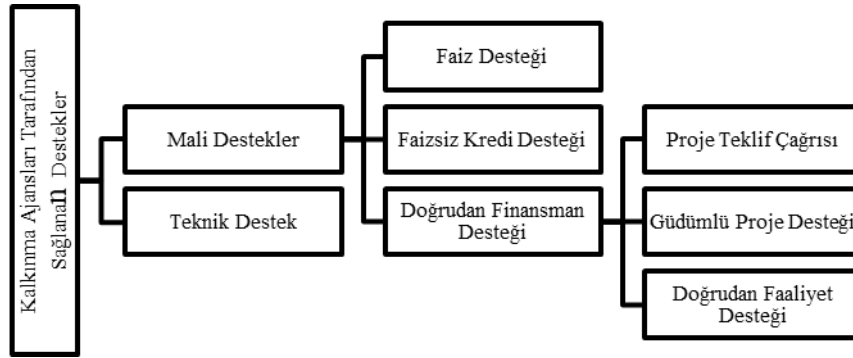
<sup>4</sup> Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun 2006 yılında çıkarılmış ve ilk olarak 2006 yılında pilot ajanslar kurulmuş olsa da İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflandırması (düzey 2) bazında tüm kalkınma ajanslarının kurulması 2009 yılında tamamlanmıştır.

Kalkınma Ajanslarının birçok görevi olmasına karşın kamuoyu tarafından en çok bilinen görevlerinden biri olan hibe şeklinde sağlanan mali desteklerdir. Kalkınma Ajansları hibe desteklerini “Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği” ve Kalkınma Bakanlığı<sup>5</sup> tarafından çıkarılan “Kalkınma Ajansları Destek Yönetim Kılavuzu” hükümlerine göre tahsis etmektedir.

### **Kalkınma Ajansı Destekleri**

Kalkınma Ajansları tarafından sağlanan destekler oldukça kapsamlı olup, mali destekler ve teknik destekler şeklinde ikiye ayrılabilir. Mali destekler, “faiz desteği”, “faizsiz kredi desteği” ve “doğrudan finansman desteği” şeklinde 3 gruba ayrılabilir. Doğrudan finansman desteği ise, “Doğrudan Faaliyet Desteği”, “Güdümlü Proje Desteği” ve “Proje Teklif Çağrısı” olmak üzere üç gruptur. Kalkınma Ajansı destekleri Şekil-1’de gösterilmektedir (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008).

**Şekil 1.** Kalkınma Ajansları Tarafından Sağlanan Destekler



**Kaynak:** Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008.

### **Destek Sözleşmesi ve Mali Desteklerin Ödenmesi**

Proje başvurusu değerlendirilen ve destek almaya hak kazanan yararlanıcılar ile Ajans arasında destek sözleşmesi imzalanmaktadır. Söz konusu destek sözleşmesinde, “Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği” ve “Kalkınma Ajansları Destek Yönetim Kılavuzu” hükümlerinde belirtilen hususlar yer alır.

Destek sözleşmesine göre “projenin uygun maliyetleri çerçevesinde öngörülen azami destek tutarının yüzde kırkı ön ödeme olarak, sözleşme imzalanmasının ardından kırk beş gün içerisinde yararlanıcının sözleşmede belirtilen banka hesabına aktarılır” (Kalkınma Ajansları Destek Yönetimi Kılavuzu, 2009: 63).

“Yapılan ön ödemeler tamamen harcanana kadar, proje hesabının bakiyesi yararlanıcı tarafından sözleşmede bildirilen proje hesabına bağlı ve iş planına uygun vadelere gelir getirici bir hesapta değerlendirilir. Bu kapsamda elde edilen bütün getiri ve haklar ajansın olup, bu durum sözleşmede de açıkça belirtilir. Proje özel hesabına bağlı hesaplarda biriken bu getiri ve hakların, proje dönemi sonunda ajansın kendi hesaplarına iadesi talep edilebileceği gibi yararlanıcıya yapılacak nihai ödemeden mahsup da edilebilir” (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008; m:26; (Kalkınma Ajansları Destek Yönetimi Kılavuzu, 2009: 66).

<sup>5</sup> Eski Adı: Devlet Planlama Teşkilatı

### **Kalkınma Ajansları Muhasebe Sistemi**

Kalkınma ajanslarının “hesap ve kayıtların tutulması ve raporlanmasında kullanılacak muhasebe standartları ile mali tabloların zamanında, doğru ve uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ve ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması ve raporlanması” işlemleri 28 Eylül 2006 tarih ve 26303 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Kalkınma Ajansları Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği” hükümlerine göre yerine getirilmektedir (Kalkınma Ajansları Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, 2006).

Kalkınma Ajansları tarafından kullanılacak muhasebe hesapları “Kalkınma Ajansları Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”nin 36. maddesinde sayılmıştır. Buna göre kalkınma ajanslarının hesap planı Tablo 1’de gösterilmiştir.

**Tablo 1: Kalkınma Ajansları Hesap Planı**

<b>KALKINMA AJANSLARI HESAP PLANI</b>			
<b>AKTİF</b>		<b>PASİF</b>	
<b>1</b>	<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>3</b>	<b>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>
<b>10</b>	<b>Hazır Değerler</b>	<b>32</b>	<b>Faaliyet Borçları</b>
100	Kasa Hesabı	320	Bütçe Emanetleri Hesabı
101	Alınan Çekler Hesabı	<b>33</b>	<b>Diğer Borçlar</b>
102	Banka Hesabı	330	Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı
103	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)	339	Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı
105	Döviz Hesabı	<b>36</b>	<b>Ödenecek Diğer Yükümlülükler</b>
106	Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)	360	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı
108	Diğer Hazır Değerler Hesabı	361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı
<b>11</b>	<b>Menkul Kıymetler</b>	369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler
110	Hisse Senetleri	<b>37</b>	<b>Borç ve Gider Karşılıkları</b>
111	Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	372	Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı
112	Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonolar Hesabı	379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı
118	Diğer Menkul Kıymetler Hesabı	<b>38</b>	<b>Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları</b>
<b>12</b>	<b>Faaliyet Alacakları</b>	380	Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı
120	Gelirlerden Alacaklar Hesabı	381	Gider Tahakkukları Hesabı
121	Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	<b>39</b>	<b>Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>
126	Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	399	Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı
127	Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	<b>4</b>	<b>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>
128	Şüpheli Alacaklar Hesabı	<b>42</b>	<b>Diğer Borçlar</b>
129	Şüpheli Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)	426	Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı
<b>14</b>	<b>Diğer Alacaklar</b>	429	Diğer Faaliyet Borçları Hesabı
140	Kişilerden Alacaklar Hesabı	<b>47</b>	<b>Borç ve Gider Karşılıkları</b>
<b>15</b>	<b>Stoklar</b>	472	Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı
150	İlk Madde ve Malzeme Hesabı	479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı
157	Diğer Stoklar Hesabı	<b>48</b>	<b>Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları</b>
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)	480	Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı
<b>16</b>	<b>Ön Ödemeler</b>	481	Gider Tahakkukları Hesabı
160	İş Avans ve Kredileri Hesabı	<b>49</b>	<b>Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>
161	Personel Avansları Hesabı	499	Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı
164	Akreditifler Hesabı	<b>5</b>	<b>Öz Kaynaklar</b>
<b>18</b>	<b>Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları</b>	<b>50</b>	<b>Net Değer</b>
180	Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	500	Net Değer Hesabı
181	Gelir Tahakkukları Hesabı	<b>52</b>	<b>Yeniden Değerleme Farkları</b>
<b>19</b>	<b>Diğer Dönen Varlıklar</b>	522	Yeniden Değerleme Farkları Hesabı
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı	<b>57</b>	<b>Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları</b>
<b>2</b>	<b>Duran Varlıklar</b>	570	Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı

<b>21</b>	<b>Menkul Kıymetler</b>	<b>58</b>	<b>Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları</b>
218	Diğer Menkul Kıymetler Hesabı	580	Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)
<b>22</b>	<b>Faaliyet Alacakları</b>	<b>59</b>	<b>Dönem Faaliyet Sonuçları</b>
220	Gelirlerden Alacaklar Hesabı	590	Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı
227	Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	591	Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)
<b>25</b>	<b>Maddi Duran Varlıklar</b>		
250	Arazi ve Arsalar Hesabı		
252	Binalar Hesabı		
253	Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı		
254	Taşıtlar Hesabı		
255	Demirbaşlar Hesabı		
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı		
257	Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)		
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı		
259	Yatırım Avansları Hesabı		
<b>26</b>	<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>		
260	Haklar Hesabı		
262	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri		
264	Özel Maliyetler Hesabı		
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı		
268	Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)		
<b>28</b>	<b>Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları</b>		
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı		
281	Gelir Tahakkukları Hesabı		
<b>FAALİYET HESAPLARI</b>		<b>BÜTÇE HESAPLARI</b>	
<b>6</b>	<b>Faaliyet Hesapları</b>	<b>8</b>	<b>Bütçe Hesapları</b>
<b>60</b>	<b>Gelir Hesapları</b>	<b>80</b>	<b>Bütçe Gelir Hesapları</b>
600	Gelirler Hesabı	800	Bütçe Gelirleri Hesabı
<b>63</b>	<b>Gider Hesapları</b>	<b>805</b>	<b>Gelir Yansıtma Hesabı</b>
630	Giderler Hesabı	<b>81</b>	<b>Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları</b>
<b>69</b>	<b>Faaliyet Sonuçları</b>	810	Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı
690	Faaliyet Sonuçları Hesabı	<b>83</b>	<b>Bütçe Gider Hesapları</b>
		830	Bütçe Giderleri Hesabı
		835	Gider Yansıtma Hesabı
		<b>89</b>	<b>Bütçe Uygulama Sonuçları</b>
		895	Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı
<b>NAZIM HESAPLAR</b>			
<b>90</b>	<b>Ödenek Hesapları</b>	<b>91</b>	<b>Taahhüt Hesapları</b>
900	Bütçe Ödenekleri Hesabı	910	Gider Taahhütleri Hesabı
901	Bütçe Ödenekleri Karşılığı Hesabı	911	Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı

**Kaynak:** Kalkınma Ajansları Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, 2006.

### **Vergi, Mükellef ve Vergi Sorumlusu Kavramları**

Vergi, devletin üzerine düşen görevleri gerçekleştirmek amacıyla, gerçek veya tüzel kişilerden kanunlarla belirlenmiş yasal çizgiler çerçevesinde, tahsile yetkilendirilmiş kamu kurumları aracılığı ile egemenlik gücüne dayanarak cebren ve karşılıksız olarak aldığı paradır (Muter vd., 2008: 121).

T.C. Anayasanın 73. maddesine göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” ayrıca “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.” (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982:Madde 73).

Mükellef kavramı, 213 sayılı “Vergi Usul Kanunu”nun 8. maddesinde “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir*” şeklinde tanımlanmaktadır (Vergi Usul Kanunu, 1961: Madde 8).

Bazı durumlarda vergi mükellefiyeti ile vergi dairesine ödenmesi konusunda sorumluluk farklı kişiler üzerinde olabilmektedir. Bu durumda ise vergi sorumlusu kavramı karşımıza çıkmaktadır. Vergi sorumlusu kavramı, 213 sayılı “Vergi Usul Kanunu”nda “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” şeklinde tanımlanmaktadır (Vergi Usul Kanunu, 1961: Madde 8).

### **Faiz Gelirleri, Muhasebeleştirilmesi ve Kaynağında Kesilen Gelir Vergisinin Beyan Edilmesi**

“Gelir Vergisi Kanunu”nun 94. maddesine göre “*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar*” (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961: Madde 94). Söz konusu maddenin 8. Alt bendinde “*Mevduat faizlerinden*” ifadesi ile tevkifat yapılacak ödemeler arasında mevduat faizleri de sayılmaktadır.

“Gelir Vergisi Kanunu”nun 97. maddesinde yer alan, “*mevduat faizlerinden yapılan vergi tevkifatı takvim yılının sonunda mevduat hesabı yılı içinde kapatılmışsa hesabın kapatıldığı tarihte vergi kesenin kayıt ve hesaplarında gösterilir*” hükmü uyarınca bankalar tarafından tevkif edilen Gelir Vergisi’ne beyan zorunluluğu bankaya verilmiştir. Aynı kanunun 98. maddesinde yer alan “*vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar*” hükmü ile bankaların yapmış oldukları gelir vergisi kesintisini ertesi ayın 23. gününe kadar muhtasar beyanname ile beyan etme zorunlulukları ortaya konulmaktadır (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961:Madde 97-98).

Tablo-2’de bulunan örnek muhtasar beyannameden de görüleceği üzere, söz konusu beyannamede, faiz geliri elde eden banka müşterisinin unvanı, vergi dairesi ve numarası, adresi, elde edilen gelirin brüt tutarı ile tevkif edilen gelir vergisi tutarı beyan edilir.

**Tablo 2:** Örnek Muhtasar Beyanname

TABLO - 3 TEVKİFATA TABİ ÖDEMELERE AİT BİLDİRİM (ÜCRET VE ÜCRET SAYILAN ÖDEMELER HARİÇ) (*)									
ÖDEME YAPILANIN			ÖDEMENİN		ÖDEMELERE AİT DÜZENLENEN BELGENİN			KESİLEN VERGİ TUTARI	
Adı ve Soyadı (Unvanı)	Vergi Dairesi ve Vergi Kimlik No./ T.C. Kimlik No.	Adres No. (**)	Tür Kodu	Gayrisafi Tutar (Türk Lirası)	Türü	Tarihi	Seri ve Sıra No.	(Türk Lirası)	(Kr)

“Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”ne göre mükellefler her türlü kısa ve uzun vadeli mali yatırımlardan sağlanan faiz gelirlerini “642. Faiz Gelirleri” hesabında izlemelidir. Aynı tebliğe göre kaynağında stopaj yoluyla kesilen gelir vergisi de 193. Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabında izlenmelidir.

Mükellef faiz gelirini elde ettiğinde muhasebe kaydı;

	.../.../20...	Borç	Alacak
102 BANKALAR		xxxx	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		xxxx	
642 FAİZ GELİRLERİ			xxxx

Ayrıca belirtmek gerekir ki; mevduata faiz işletilecek dönemin başlangıcı ile bitişi aynı mali yıl içerisinde değil ise, aşağıdaki kayıt yapılır.

	.../.../20...	Borç	Alacak
181 GELİR TAHAKKUKLARI		xxxx	
281 GELİR TAHAKKUKLARI		xxxx	
642 FAİZ GELİRLERİ			xxxx

	.../.../20...	Borç	Alacak
102 BANKALAR		xxxx	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		xxxx	
181 BANKALAR			xxxx
281 GELİR TAHAKKUKLARI			xxxx

Ayrıca “193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar” hesabının dönem sonunda kapatılması da aşağıdaki gibi yapılır.

	31/12/20...	Borç	Alacak
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ		xxxx	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR			xxxx

#### **Destek Yararlanıcıları Tarafından Proje Dönemi Sonunda Faiz Gelirlerinin Kalkınma Ajansına İade Edilmesi**

Kalkınma ajansı tarafından destek almaya hak kazanan yararlanıcılar ile ajans arasında imzalanan destek sözleşmesi hükümleri ile “Kalkınma Ajansları Proje Faaliyet Destekleme Yönetmeliği” ve “Destek Yönetim Kılavuzu” hükümleri gereği, ajans tarafından desteklenecek projelere yapılacak ödeme, yararlanıcı adına bankada açılacak proje özel hesabı üzerinden gerçekleştirilmektedir. Ajans tarafından yararlanıcıya yapılan ön ödeme tamamen harcanana kadar sözleşmede belirtilen proje hesabına bağlı bir gelir getirici bir hesapta nemalandırılır. Proje hesabına bağlı gelir getirici hesapta biriken her türlü getiri ve haklar ajansa aittir ve bu getiri projenin tamamlanması ile birlikte ajans tarafından geri alınabileceği gibi destek yararlanıcısına yapılacak nihai ödemeden de mahsup edilebilir (Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği, 2008:Madde 26).

Bu durumda da yararlanıcı adına açılmış bir hesapta biriken faiz geliri olmasına karşın söz konusu gelirin sahibinin kalkınma ajansı olduğu açıkça ortadadır. Bu durumda bu gelirin destek yararlanıcısına ait bir gelir olmadığı çok açıktır. Banka tarafından bu faiz geliri destek yararlanıcısı tarafından elde edilmiş şekilde beyan edilmektedir.

### **Araştırma Tasarımı**

Araştırma tasarımında öncelikle araştırmanın amacı aktararak, uygulamacılar ile görüşmelerde (KUZKA Muhasebe Müdürü) belirlenen temel sorunlar mevzuat çerçevesinde açıklanmıştır. Belirlenen bu sorunlara karşı Kalkınma Ajansları tarafından yapılan uygulamanın ortaya konulabilmesi amacıyla bilgi edinme yasasından yararlanarak bulgulara ulaşılmıştır.

### **Araştırmanın amacı**

Destek yararlanıcısı tarafından proje dönemi sonunda proje hesabının nemalandırılmasından elde edilen gelirin kalkınma ajansına iade edilmesi vergi kanunlarında karşılığını bulmamış bir uygulamadır. Bu nedenle de bu işlem uygulamada bazı sorunlara neden olmaktadır.

Mevzuatta açık bir hüküm bulunmaması nedeni ile mevcut uygulamanın ortaya konularak söz konusu uygulamaya yönelik eleştirilerin dile getirilmesi ve mevzuat boşluğunun ortadan kaldırılmasına yol göstermek amacıyla bu araştırma yapılmıştır.

### **Araştırmada belirlenen temel sorunlar**

Araştırmada, uygulamada ortaya çıkan beş sorun belirlenmiş ve bu sorunların farklı sonuçları aşağıda açıklanmıştır.

### **I-Faiz geliri ajans tarafından elde edilmesine karşın işletme tarafından muhasebeleştirilmesi**

Proje özel hesabının nemalandırılması sonucu elde edilen gelir tamamıyla ajansa aittir. Ancak proje iş ve işlemlerinin yürütülmesi amacı ile açılan vadesiz hesap ve bu hesaba bağlı gelir getirici hesabın sahibi, destek yararlanıcısıdır. Bu durumda da, reelde faiz gelirini elde eden kalkınma ajansı olmasına rağmen söz konusu gelir getirici işlemler destek yararlanıcısı adına açılmış hesap üzerinden gerçekleşmektedir.

Bu nedenle fiili durum ile belgeler arasında bir tutarsızlık oluşmakta ve gerçek durumun anlaşılması zorlaşmaktadır.

### **II-Banka tarafından yapılan gelir vergisi kesintisinin kimin adına beyan edileceği**

Proje Özel hesabının açılmış olduğu banka tarafından proje özel hesabının nemalandırılmasından elde edilen gelire ilişkin olarak kaynağında yapılan vergi kesintisi banka tarafından düzenlenen beyannamede proje yararlanıcısı adına beyan edilmektedir. Gerçekte söz konusu geliri elde eden kalkınma ajansı olmasına karşın banka tarafından söz konusu gelir, destek yararlanıcısı adına beyan edilmektedir.

Maliye Bakanlığı kayıtlarında bu gelir işletme tarafından elde edilmiş şekilde raporlanmaktadır. Söz konusu geliri elde eden de vergiyi ödeyen de destek yararlanıcısı işletme olarak beyan edilmesine karşın fiili durum bu şekilde gerçekleşmemektedir.

### **III-İşletmenin mali tablolarının gerçeği yansıtmaktan uzaklaşması**

İşletmenin elde etmemiş olduğu geliri hesaplarında izlemesi ve söz konusu gelirin ajansa iadesi sırasında da gider hesaplarında göstermesi işletmenin mali tablolarında gerçekte olandan daha fazla bir işlem hacmi yaratacağından, işletmenin mali tablolarının yorumlanmasında birtakım hatalar ortaya çıkmasına sebep olacaktır. Bu durum işletmenin menfaat gruplarının kararlarında hataya yol açacaktır.



Ayrıca söz konusu gelir vergisi stopajının kalkınma ajanslarının muhasebe kayıtlarına alınmaması nedeni ile de kalkınma ajanslarının mali tablolarında da hatalar ortaya çıkarmaktadır. Şöyle ki kalkınma ajansları proje hesabında biriken faiz tutarını net tutar üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Bu kalkınma ajanslarının mali tablolarında bu hesaplar üzerinden elde edilen ve kaynağında kesilen gelir vergisinin yer almadığı anlamına gelmektedir.

Bir başka husus ise işletmenin herhangi bir tasarruf yetkisi olmadığı halde bu hesabın bakiyesi işletmenin mali tablolarında yer almaktadır. Faiz gelirlerinin bu hesapta muhasebeleştirilmesi mali tablolarda işletmenin banka mevcudunun yüksek gözükmesi sonucunu ortaya çıkaracaktır. Oysaki işletmenin söz konusu hesabın faiz gelirleri üzerinde herhangi bir tasarruf yetkisi bulunmamaktadır.

#### **IV-Geçici vergi etkisi**

Proje teklif çağrısı yöntemi ile işletmelere sağlanan doğrudan faaliyet desteğinde proje süresi 9 aydır. Bu süre mücbir sebepler vb. gibi ajans tarafından kabul edilebilir gerekçeler ile uzatılabilmektedir. Ajans tarafından yapılan ön ödeme tamamen harcanıncaya kadar proje hesabında bulunan tutar iş planına göre nemalandırılmaktadır. Söz konusu mevduat hesabının faiz gelirleri ajansa aittir. Söz konusu tutar projenin tamamlanması ile ajans tarafından geri alınabildiği gibi nihai ödemedi mahsup da edilebileceği açıklanmıştır.

Proje hesabı faiz gelirleri destek yararlanıcısı adına açılmış banka hesabında nemalandırıldığından söz konusu faiz gelirleri destek yararlanıcısı tarafından gelir olarak muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Ancak proje süresi içerisinde geçici vergi dönemlerinde işletme söz konusu geliri beyannamelerinde beyan etmekte ve bu gelire ait gelir vergisini ödemektedir. Söz konusu faiz gelirini proje dönemi sonunda ajansa iade ettiğinde ise giderleştirilmektedir. Ancak faiz gelirinin elde edilmesi ile ajansa iade edilmesi arasında geçen sürede işletme hesaplarında gelir olarak gözüken tutarın gider olarak muhasebeleştirileceği döneme kadarki süre içerisindeki geçici vergi dönemlerinde işletmeye vergi yükü ortaya çıkarmaktadır.

Burada işletmenin tasarrufunda olmayan bir tutar üzerinden gelir vergisi ödemesi söz konusu olmaktadır. Kaynağında kesilen gelir vergisinin yanında işletmenin hukuki statüsüne göre Kurumlar vergisine tabi bir işletme için vergi oranı %20 olduğundan ekstradan bir vergi yükü işletme tarafından karşılanmakta ve proje dönemi sonrasında giderleştirilmektedir. Söz konusu işletmenin şahıs şirketi olması durumunda ise bu oran işletmenin matrahına göre %35'e kadar çıkabilmektedir. Burada söz konusu faiz geliri için işletme tarafından ödenen gelir vergisinin zaman değeri işletme için bir maliyet unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Bazı işletmeler geçici vergilerini zamanında ödeyemedikleri için gecikme zammı ile karşı karşıya kalabildiği gibi bazı işletmeler ise bu vergileri ödeyebilmek için dış finansman kullanmak zorunda kalmakta ve bu finansmanın elde edilmesinin maliyeti işletmeye ekstra bir yük oluşturmaktadır. Bu nedenle faiz gelirine ait gelir vergisinin işletme üzerinde psikolojik etkileri yadsınamazdır.

Söz konusu gelir getirici hesapların işletmeler adına açılmakta olması ve işletmeler üzerinde oluşan bu vergi yükü nedeni ile işletmelerin üretim kapasitelerini ve imkânlarını artırmaya yönelik olarak verilen hibe desteklerinin etkisi azaltılmaktadır.

#### **V-Ajansa yapılan faiz geliri ödemesinin muhasebeleştirilmesi**

İşletme tarafından proje özel hesabına bağlı repo hesabında nemalandırılan ön ödemelere ait faiz gelirleri işletme tarafından gelir hesaplarında muhasebeleştirilmesi ile aynı zamanda banka tarafından kaynağında kesilen gelir vergisi de işletme tarafından muhasebeleştirilmiş olacaktır. Söz konusu faiz gelirinin ajansa iade

edilmesi durumunda bu işlemin işletme tarafından muhasebeleştirilmesi sırasında söz konusu ödemenin matrahtan indirilip indirilemeyeceğine yönelik olarak net bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuda Maliye Bakanlığı tarafından verilmiş herhangi bir görüş de bulunmamaktadır.

Ancak söz konusu faiz gelirinun iadesi işleminin “Gelir Vergisi Kanunu”nun (GVK) 40. maddesinin 3. bendinde yer alan “İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar;” hükmü kapsamında hasıllattan indirilebileceği değerlendirilmektedir (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961). Keza söz konusu faiz gelirinun ajansa ödeneceği Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği’nin açık hükmü gereğidir. Bu nedenle yapılan bu ödeme GVK’nun 40. maddesi kapsamında değerlendirilebileceği düşünülmektedir.

“Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” incelendiğinde işletme tarafından ajansa yapılan söz konusu ödemenin muhasebeleştirilmesinde işletme tarafından hangi hesabın kullanılacağı da açık olarak yer alamamaktadır. Kalkınma Ajansı işletmeye bir finansman katkısı sağlamakta ve bu katkıyı sağlarken de belirli şartları ortaya koymaktadır. İşletme, finansmanı sağlamak için bu gidere katlanmaktadır. Bu nedenle söz konusu ödemenin “780. Finansman Giderleri” hesabında muhasebeleştirilmesi ve ticari kazancın tespitinde gider olarak matrahtan indirmesi gerekmektedir.

Bu konuda mevzuatta açık bir hüküm bulunmamakta ancak uygulama yorumuna dayalı olarak yürütülmektedir. Tarafımızca yapılan öneriler de kanunun tarafımızca yapılan yorumuna dayanmaktadır.

#### **Araştırmanın yöntemi**

Söz konusu işleme ilişkin olarak Kalkınma Ajansları tarafından yapılan uygulamanın ortaya konulabilmesi amacıyla, Kalkınma Ajansları tarafından proje özel hesapları faiz gelirlerinden stopaj yoluyla banka tarafından yapılan gelir vergisi kesintisinin muhasebe kayıtlarına alınıp alınmadığı 4982 sayılı “Bilgi Edinme Kanunu” kapsamında ajanslara aşağıda yer alan soru yöneltilmiştir.

*“Akademik bir çalışmada kullanılmak üzere;*

*Bilindiği üzere; Kalkınma Ajansları Destek Yönetimi Klavuzu’nun 2.1.1.1.7.1 numaralı maddesinde “Yapılan ön ödemeler tamamen harcanana kadar, proje hesabının bakiyesi yararlanıcı tarafından sözleşmede bildirilen proje hesabına bağlı bir repo hesabında değerlendirilir. Sözleşmede de açıkça belirtileceği üzere, bu kapsamda elde edilen bütün faiz geliri ile bunun üzerindeki her türlü hak Ajansa aittir. Proje özel hesabına bağlı hesaplarda biriken bu faiz gelirlerinin, proje dönemi sonunda Ajansın kendi hesaplarına iadesi talep edilebileceği gibi yararlanıcıya yapılacak nihai ödemededen mahsup da edilebilir.” hükmü yer almaktadır.*

*Ayrıca 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67. Maddesi hükmü gereği faiz gelirlerinden stopaj yoluyla bankalar tarafından gelir vergisi kesilmektedir.*

*Proje özel hesaplarına ait faiz gelirlerinden banka tarafından stopaj yoluyla kesilen Gelir Vergisinin;*

*Ajansınız muhasebe kayıtlarında muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği, hususun da tarafıma bilgi verilmesi hususunu; Saygılarımla arz ederim.”*

#### **BULGULAR**

Araştırma kapsamında Kalkınma Ajanslarına yapılan Bilgi Edinme Başvurusu ile Ajanslar tarafından yapılan uygulamaya dikkat çekilmiştir. Bazı ajanslar

uygulamalarını resmi yazı ile vermek istemediklerinden talebimizin 4982 sayılı “Bilgi Edinme Kanunu”nun 25. maddesi kapsamında kamuoyunu ilgilendirmeyen bilgi niteliğinde olduğu gerekçesi ile cevap vermemişlerdir. Ajanslar tarafından verilen cevaplar Tablo-3’te gösterilmektedir. Görüleceği üzere, cevap veren ajanslarda uygulama proje özel hesaplarından elde edilen faiz gelirlerine ait stopaj yoluyla kesilen gelir vergisinin muhasebe kayıtlarında gösterilmediği ortaya çıkmaktadır.

**Tablo 3. Ajanslar Tarafından Verilen Cevaplar**

Ajans Adı	Ajans Cevabı		
	Proje Hesabı Faiz Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Ajans Tarafından Muhasebeleştirilmektedir.	Proje Hesabı Faiz Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Ajans Tarafından Muhasebeleştirilmemektedir.	Başvuru Reddedilmiş/ Cevap Verilmemiştir.
Ahiler Kalkınma Ajansı	-	+	-
Ankara Kalkınma Ajansı	-	+	-
Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı	-	+	-
Batı Karadeniz Kalkınma Ajansı	-	+	-
Bursa Eskişehir Bilecik Kalkınma Ajansı	-	-	+
Çukurova Kalkınma Ajansı	-	+	-
Dicle Kalkınma Ajansı	-	-	+
Doğu Akdeniz Kalkınma Ajansı	-	-	+
Doğu Anadolu Kalkınma Ajansı	-	-	+
Doğu Marmara Kalkınma Ajansı	-	-	+
Doğu Karadeniz Kalkınma Ajansı	-	-	+
Fırat Kalkınma Ajansı	-	-	+
Güney Marmara Kalkınma Ajansı	-	-	+
Güney Ege Kalkınma Ajansı	-	+	-
İpekyolu Kalkınma Ajansı	-	+	-
İstanbul Kalkınma Ajansı	-	+	-
İzmir Kalkınma Ajansı	-	+	-
Karacadağ Kalkınma Ajansı	-	+	-
Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı	-	+	-
Kuzeydoğu Anadolu Kalkınma Ajansı	-	+	-
Mevlâna Kalkınma Ajansı	-	+	-
Orta Anadolu Kalkınma Ajansı	-	+	-
Orta Karadeniz Kalkınma Ajansı	-	+	-
Serhat Kalkınma Ajansı	-	+	-
Trakya Kalkınma Ajansı	-	-	+
Zafer Kalkınma Ajansı	-	+	-

## SONUÇ

Kalkınma Ajanslarının destek yararlanıcıları için açtığı proje özel hesaplarından elde edilen faiz gelirleri, yararlanıcılar adına açılan hesaplara tahakkuk etmesine karşın, proje bitiminde faiz gelirleri ajans hesabına aktarılmaktadır. Bu da faiz gelirini elde edenin esasında destek yararlanıcısı değil, kalkınma ajansı olduğunu açıkça göstermektedir. Bankalar tarafından verilen beyannamelerde faiz gelirinden kesilen gelir vergisi destek yararlanıcısının adına beyan edilmesine karşın, faiz gelirini elde eden hesap sahibi destek yararlanıcısı değil kalkınma ajansıdır.

Proje özel hesaplarına ait faiz gelirleri, proje hesaplarının kapatılması öncesi ajans hesaplarına aktarılmasına veya yararlanıcılara ödenecek destek miktarından mahsup edilmesine rağmen, ajanslar tarafından bu faiz gelirlerine ilişkin bankalar tarafından kaynağında kesilen gelir vergisinin ajansların muhasebe kaydına alınmadığı görülmektedir.

Ayrıca Tablo-2’te de gösterildiği gibi Kalkınma Ajanslarının hesap planı incelendiğinde, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde işletmeler için belirlenen “193. Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar” hesabına karşılık gelebilecek herhangi bir hesap bulunmamaktadır.

Maliye Bakanlığı kayıtlarında söz konusu gelirin mükellefi destek yararlanıcısı olarak gözükmemesine karşın, geliri elde eden gerçekte kalkınma ajansıdır. Destek yararlanıcısı elde etmediği faiz gelirini ya hiç muhasebeleştirmemekte veya muhasebeleştirmesi halinde mali tablolarında balon etkisi yaratmaktadır.

Destek yararlanıcıları tarafından muhasebe kayıtlarına alınan proje hesabı faiz gelirleri işletmelere geçici vergi dönemlerinde ekstra bir vergi yükü ortaya çıkarmaktadır. Bu durum işletmenin gelişmesi için verilen desteğin işletmeye ekstra yükler doğurmasına neden olmakta ve desteğin etkisini azaltmaktadır.

Kalkınma ajansları tarafından, proje hesabında biriken faiz tutarının geri alınması sırasında net tutar üzerinden yapılan muhasebeleştirme işlemi muhasebenin temelini oluşturan raporlama işlemlerinde hatalı sonuçlar ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Proje hesabına bağlı gelir getirici hesapların kalkınma ajansı adına açılması söz konusu aksaklıkların giderilmesinde etkili olacak ve işletmeleri geliştirmek amacıyla verilen desteklerin etkisini artıracaktır.

Bundan sonraki çalışmalarda;

- Kalkınma Ajansları desteklerinin bölgelere olası etkileri incelenebilir,
- Bu desteklerin girişimcilik, istihdam, vergi, ulusal ve uluslararası rekabete katkıları gibi farklı etkileri belirlenmeye çalışılabilir,
- Türkiye’deki Kalkınma Ajansları yapısal veya işleyiş açısından uluslararası benzerleriyle karşılaştırılarak farklılıklar ve benzerlikler tespit edilebilir.

## KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1961, 06 Ocak). Resmî Gazete (10700).

T.C. Anayasası (1982, 9 Kasım). Resmî Gazete (Mükerrer 17863).

5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun. (2006, 8 Şubat). Resmî Gazete (Sayı:26074). <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/02/20060208-1.htm>, Erişim Tarihi: 11.09.2016

5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun Genel Gerekçesi. (2005, 19 Ocak). T.C. Başbakanlık Kanunlar ve

- Kararlar Genel Müdürlüğü (Sayı: B.02.0.KKG.0.10/101-930/280).  
<http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0950.pdf>, Erişim Tarihi: 11.09.2016
- Kalkınma Ajansları Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği. (2006, 28 Eylül). Resmî Gazete (Sayı:26303). <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/09/20060928-4.htm> Erişim Tarihi:11.09.2016
- Kalkınma Ajansları Destek Yönetimi Kılavuzu. (2009) T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Bölgesel Gelişme ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü, Ankara, sf:8.
- Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği. (2008, 08 Kasım). Resmî Gazete (Sayı:27048).  
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/11/20081108-3.htm>, Erişim Tarihi:11.09.2016
- Muter, N. Çelebş, A.& Sakınc, S. (2008) Kamu Maliyesi (3 baskı), Manisa: Emek Matbaası
- Vergi Usul Kanunu. (1961, 10 Ocak). Resmî Gazete (Sayı: 10703-10705)  
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, Erişim Tarihi:11.09.2016