2018 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

A.MURAT YILDIZ
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

İRFAN VURAL
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

Ankara
Mart 2019

Yönetim Yeri ve Yazışma Adresi
ANKARA SMMM ODASI

Kumrular Caddesi No: 26 Kızılay/ANKARA
Tel : (0312) 232 33 77
Faks : (0312) 231 71 17

web: www.asmmmo.org.tr
e-posta: asmmmmo@asmmmo.org.tr

Copyright: Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

ANKARA SMMM ODASI Yayın No: 110
Ankara, Mart 2019

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: SALMAT Basım Yayıncılık Ambalaj Sanayi ve Ticaret Ltd. Sti.
Büyük Sanayi 1. Cad. 95/1 İskitler/ANKARA Tel: (0312) 341 10 20

Odamız kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir.
Yayıncı kuruluş Ankara SMMM Odası'nı bağlamaz.

SUNUŞ

Açıklanan son resmi verilere göre tahakkuk eden toplam gelir vergisinin yüzde 67,5'ini ve toplam kurumlar vergisinin de yüzde 82,8'ini yalnızca dört il ödedi: İstanbul, Ankara, İzmir ve Kocaeli. Bu aslında ekonomik bir çarpıklığın vergisel neticesi. Vergiyi tabana yayarken, coğrafyaya da yaymalıyız… Bu dört ili etkileyebilecek örneğin doğal afetler (deprem, yangın vb.) gibi olumsuzluklar bütçe vergi gelirlerini ve ekonomik büyümeyi ciddi biçimde sarsacaktır.

Cumhuriyet'in kurulmasından bu yana 30'un üzerinde vergi affı kanunu yürürlüğe girdi. Genellikle kriz yıllarının tahribatını ve/veya yurt dışındaki varlıkları ülkeye çekerek cari açığın azaltılmasını öngören bu kanunların sıklaşması afla aklanmayı alışkanlık haline getirmiş bir mükellef tipi yaratma riskini artırmış bulunuyor.

"Bu durum 'vergi ahlakında' ciddi bir zedelenme anlamına geliyor. Tam ve zamanında vergi ödemeyi alışkanlık edinmiş mükelleflerde de adalet duygusu ciddi biçimde zedeleniyor ve onlar da aflardan yararlanmaya yönelen bir davranış içerisine girmeye zorlanıyorlar."

Bu tür adımların vergi sisteminde yapısal sorunlara işaret ediyor. Ortalama "Üç yılda bir yeniden yapılandırma kanunu yapılıyorsa demek ki iyi tahsilat yapamıyoruz demektir. İyi tahsilat yapsak zaten yeniden yapılandırma kanununa ihtiyaç olmaz" .

Enflasyonist dönemlerde ve büyük ekonomik krizlerde vergi affı uygulamaları bazen elzem olabilir konunun çözümü ise eğitimden ve devlette şeffaflıktan geçiyor.

"TEMEL SORUN ÖTV VE KDV'YE DAYANIYOR OLMAMIZ"

Açıklanan resmi rakamlara göre vergi gelirlerinin yüzde 55'ini özel tüketim vergisi (ÖTV) ve katma değer vergisi (KDV) oluşturdu. Vergi gelirlerinde iç ve dış ekonomik dinamizme bağlı olan bu dolaylı vergilerin büyük rol oynamasının "önemli bir tehdit" olduğu bir gerçektir.

"Örnek verecek olursak, bir iç ekonomik durgunluk tüketicilerdeki satın alma kararını olumsuz etkiliyorsa, satın alınmayan mal ve hizmetler doğrudan KDV ve ÖTV kanalından derhal bütçeye olumsuz yansıyor. Vergi gelirlerimiz içinde

gelir ve kurumlar vergisi gibi doğrudan vergilerin payını artırmak hayati önemde.”

Bu noktada ise sorun en başta öne çıkarılan noktaya dönüyor: Türkiye’de beyana tabii toplam gelir ve kurumlar vergisinin çok büyük bir kısmını yalnızca dört şehir ödüyor ve bu iki verginin bütçe içindeki payları dolaylı vergilere oranla düşük. Dolaylı vergilerin azaltılarak dolaysız vergilerin artırılması için yapısal önlemlerin geciktirilmeden derhal alınması gerektiğini düşünüyoruz.

“Haziran 2018 sonu itibariyle 1 milyon 900 bin civarında gelir vergisi, 786 bin civarında da kurumlar vergisi mükellefimiz olması son derece düşündürücü. Gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısını ve doğrudan vergilerin miktarını artırmaya yönelmiş bir reform, GSYH’nin yüzde 20’leri mertebesinin üzerinde seyreden “kayıt dışılığı” önleme bağlamında da önemli bir adım olacaktır.”

Kurumlar Vergisi Beyannamesi gibi zor bir beyannamenin hazırlanması sürecinde tüm meslek mensuplarımıza şahsım ve Oda Yönetim Kurulu adına kolaylıklar diliyorum.

Yıllardır hiçbir karşılık gözetmeksizin emeğini ve bilgisini sadece bizimle değil tüm meslek camiasıyla paylaşan YMM Sayın Murat YILDIZ ve YMM Sayın İrfan VURAL’ a içtenlikle teşekkürü bir borç bilirim.

Ali ŞAHİN

Ankara SMMM Odası
Başkanı

ÖNSÖZ

Ülkelerin sahip oldukları vergi sistemleri ülke ekonomisinin gelişmesi ve aynı zamanda sosyal adaletin sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Adaletli bir vergi sistemi daha çok vergi gelirinin toplandığı bir sistem olmaktan ziyade ekonomideki yatırım ve istihdamı arttırıcı, kaynak kullanımını olumlu yönde etkileyen, gelir dağılımının adil bir şekilde gerçekleşmesini sağlayan bir sistem olmalıdır.

Altmış yılı aşkın bir süredir ülkemizde yürürlükte bulunan ve kazanç vergileri içerisinde önemli bir yere sahip olan kurumlar vergisi de makro ekonomik amaçlara ulaşmada ve sosyal adaletin sağlanmasında büyük bir öneme sahiptir. Ocak 2019 sonu itibariyle sayısı 809.771 olan kurumlar vergisi mükellefinin bulunduğu ülkemizde kurumlar vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içinde yaklaşık %9'dur.

Türk vergi sisteminin köşe taşlarından biri olan kurumlar vergisi, 1950 yılından itibaren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile uygulana gelmiş ve 21 Haziran 2006 tarihinde yayımlanarak 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile de önemli ve köklü değişikliklere uğramıştır. Öte yandan, kurum kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili esaslar sadece Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almayıp; aynı zamanda Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve bazı özel kanunlarda da kurumlar vergisi ile ilgili özel düzenlemeler yer almaktadır.

Bilindiği gibi 2018 yılı, vergi mevzuatımızda çeşitli değişikliklerin yapıldığı bir yıl oldu. Yıl içinde çıkarılan yasalar ile Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu gibi temel vergi kanunları başta olmak üzere pek çok vergi kanununda değişiklik ve düzenlemelere gidildi. Bununla birlikte, yatırımcılara, global ekonomide ve Türkiye ekonomisinde meydana gelen durgunluk ve daralmanın aşılabilmesi için yatırım ortamının iyileştirmesine yönelik birçok tedbir içeren teşvikler de sağlandı.

Bu çerçevede 2018 yılı boyunca Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan veya diğer vergi kanunlarında değişiklik yapılmasına karşın kurumlar vergisi uygulamalarına etkisi olan değişiklik ve düzenlemelere ilişkin detaylı açıklamalara rehberimizin ilgili bölümlerinde yer verilmiştir.

Bahse konu düzenlemeler yapılırken vergi kanunlarının çok sık değişmesi sonucunda bozulan ve anlaşılmasını zor ve karmaşık hale getiren sistematiğin yeniden tesisi, vergi kanunlarında yer alan ve uygulanmasını güçleştiren müker-

rer, geçici ve ek maddeler ile kaldırılan maddelerin ayıklanması, vergi kanunları dışında birçok özel kanunda yer alan vergisel düzenlemelerin ait oldukları yer olan vergi kanunlarına taşınması vergi kanunlarını çok daha anlaşılır ve uygulanabilir kılacaktır.

Bu kitabımızda, 2018 hesap döneminde kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen kurumlar vergisine tabi kazançların hesaplanması ve beyanına ilişkin olarak yukarıda belirtilen kanunlar ve ilgili mevzuat çerçevesinde yol gösterici açıklamalar yapılmaya çalışılmıştır. Açıklamalarımızda mevzuat hükümlerinin yanı sıra, özellikle son dönemlerde verilen özelgeler de dikkate alınarak tartışmalı konulara açıklık getirilmeye çalışılmış ve uygulayıcıların karşılaşabilecekleri tereddütlü konularda vergi idaresinin bakış açısının ne olabileceğine dair fikir verilmiştir.

Kitabımız, “en az hacimle, en fazla bilgiyi verme” yaklaşımıyla hazırlanmış olup, açıklamalarımızda mümkün olduğunca yalın ve anlaşılabilir bir dil kullanılmış, gereksiz ve detaylı açıklamalardan kaçınılmıştır. Ayrıca özellikli konularla ilgili olarak örneklere yer verilerek açıklamalarımız desteklenmiştir. Bu yönüyle, elinizde bulunan “Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi” isimli kitabımızın kurumlar vergisi beyannameleri düzenlenirken pratik ve aynı zamanda yol gösterici bir başvuru kaynağı olarak değerlendirilmesini umuyoruz.

Bu çerçevede, siz değerli meslek mensuplarının yoğun iş temposundan fazlasıyla yorulduğu beyan döneminde, tereddüde düştüğü hususların çözümüne kolayca ulaşabileceği temel bir başvuru kaynağı olması temennisi ile hazırladığımız Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberinin sizlere ulaşmasına vesile olan Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yönetim Kurulu Başkan ve üyeleri ile kitabımızın yayımlanmasında emeği geçenlere teşekkürlerimizi sunarız.

A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir

İrfan VURAL
Yeminli Mali Müşavir

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM 1
KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİYET 1
1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU 1
2. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ 1
2.1. SERMAYE ŞİRKETLERİ 1
2.1.1. Anonim Şirketler 2
2.1.2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler 2
2.1.3. Limited Şirketler 3
2.1.4. Fonlar 3
2.1.5. Tek Bir İçtüzük Kapsamında İhraç Edilen Tüm Fonları Kapsayarak, Yatırım Fonu Olarak Tanımlanan Şemsiye Fon Adına Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Tesis Edilip Edilmeyeceği 4
2.2. KOOPERATİFLER 5
2.3. İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARI 6
2.3.1. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Kurumlar Vergisi Mükellefi Sayılmalarının Şartları 6
2.3.2. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Türleri 7
2.3.3. Yabancı Devletlere, Yabancı Kamu İdare Ve Kuruluşlarına Ait Veya Bağlı Olan Ticarî, Sınaî ve Ziraî İşletmeler 8
2.4. DERNEK VE VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER 8
2.4.1. İktisadi İşletmenin Belirlenmesinde Aranılan Şartlar 8
2.4.2. Dernek ve Vakıfların Kesinti Yoluyla Vergilendirilen Kira Gelirleri İle Menkul Kıymet Gelirleri Nedeniyle İktisadi İşletme Oluşmuş Sayılıp Sayılmayacağı 9
2.4.3. Tarhiyatın Muhatabı 9
2.4.4. Özel Kanunlarla Kurulan Dernekler 9
2.4.5. Sendikalara Ait İktisadi İşletmeler 10
2.4.6. Odalar, Borsalar, Meslek Örgütleri ve Siyasi Partilere Ait İktisadi İşletmeler 10
2.4.7. Kamuya Yararlı Sayılan Dernekler İle Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Karşısındaki Durumu 10
2.4.8. İktisadi İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Karşısındaki Durumu İle İlgili Örnek Özelgeler 10
2.4.8.1. Vakfa Ait Gayrimenkullerin Kiraya Verilmesi Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Oluşup Oluşmayacağı 10
2.4.8.2. Dernek Tarafından İnternet Ortamında Düzenlenecek Kermes Nedeniyle İktisadi İşletme Oluşup Oluşmayacağı 10
2.4.8.3. Vakfın Mülkiyetinde Bulunan Taşınmazların Satışı Halinde İktisadi İşletme Oluşup Oluşmayacağı 11
2.4.9. Yabancı Dernek veya Vakıflara Ait veya Tabi Olan İktisadi İşletmeler 11
2.5. İŞ ORTAKLIKLARI 11
3. MÜKELLEFİYET TÜRLERİ 12
3.1. TAM MÜKELLEFİYET 12
3.2. DAR MÜKELLEFİYET 13

İKİNCİ BÖLÜM 15
MUAFLIKLAR VE İSTİSNALAR 15
1. MUAFLIKLAR 15
1.1. KAMU İDARE VE KURULUŞLARI TARAFINDAN BİLİM VE GÜZEL SANATLARI ÖĞRETMEK AMACIYLA İŞLETİLEN KURULUŞLAR 15
1.2. İNSAN VE HAYVAN SAĞLIĞININ KORUNMASI AMAÇLI MUAFİYETLER 15
1.3. SOSYAL AMAÇLI MUAFİYETLER 16
1.4. SERGİ, FUAR VE PANAYIR MUAFİYETİ 16
1.5. KREŞ, KONUKEVLERİ VE ASKERİ KIŞLALARDAKİ KANTİNLERE İLİŞKİN MUAFİYETLER 16

1.6. KANUNLA KURULAN EMEKLİ VE YARDIM SANDIKLARI İLE SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI 16
1.7. YAPTIKLARI İŞ VEYA HİZMET KARŞILIĞINDA RESİM VE HARÇ ALAN KAMU KURULUŞLARI 17
1.8. ÖZELLEŞTİRME İDARESİ BAŞKANLIĞI, ÖZELLEŞTİRME FONU, TOPLU KONUT İDARESİ BAŞKANLIĞI VE 5602 SAYILI ŞANS OYUNLARI HASILATINDAN ALINAN VERGİ, FON VE PAYLARIN DÜZENLENMESİ HAKKINDA KANUNUN 3 ÜNCÜ MADDESİNDE TANIMLANAN İLGİLİ KURUM VE KURULUŞLAR 17
1.9. DARPHANE VE DAMGA MATBAASI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ İLE ASKERİ FABRİKA VE ATÖLYELER 17
1.10. İL ÖZEL İDARELERİ, BELEDİYELER VE KÖYLER TARAFINDAN İŞLETİLEN İKTİSADİ İŞLETMELER 17
1.11. KÖYLER VEYA KÖY BİRLİKLERİ TARAFINDAN İŞLETİLEN İKTİSADİ İŞLETMELER 17
1.12. SPOR KULÜPLERİNİN İDMAN VE SPOR FAALİYETLERİNDE BULUNAN İKTİSADİ İŞLETMELERİ İLE SADECE İDMAN VE SPOR FAALİYETİNDE BULUNAN ANONİM ŞİRKETLER 18
1.13. KOOPERATİFLERİN MUAFİYETİ 18
1.13.1. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanabilmelerinin Genel Şartları 18
1.13.1.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması 19
1.13.1.2. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi 20
1.13.1.3. Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması 21
1.13.1.4. Sadece Ortaklarla İş Görülmesi 21
1.13.2. Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetten Yararlanabilmesi İçin Aranılan Özel Şartlar 22
1.13.2.1. Yönetim ve Denetim Kurullarında Belli Kişilere Yer Verilmemesi 22
1.13.2.1.1. Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek Kişiler veya Tüzel Kişi Temsilcileri 23
1.13.2.1.2. Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişilerle KVK'nın 13 üncü Maddesi Gereğince İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişiler 23
1.13.2.1.3. Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişilerle veya Bu Kişilerle İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişilerle İşçi ve İşveren İlişkisi İçinde Bulunanlar 24
1.13.2.2. Yapı Ruhsatı İle Arsa Tapusunun Kooperatif Tüzel Kişiliği Adına Tescil Edilmiş Olması 24
1.13.3. KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAF OLAN KOOPERATİFLERDE ORTAK DIŞI İŞLEMLERİN VERGİLENDİRİLMESİ (01.01.2018 TARİHİNDEN İTİBAREN GEÇERLİ OLAN UYGULAMA) 25
1.13.4. Yapı Kooperatiflerinde Uygulamada Karşılaşılabilecek Bazı Özellikli Durumların Kurumlar Vergisi Muafiyeti Açısından Doğuracağı Sonuçlar 26
1.13.4.1. Yapı Kooperatiflerinin Kendilerine Ait Arsalarını Kat Karşılığı Vermeleri 26
1.13.4.2. Yapı Kooperatiflerince Konut ve İşyeri Karşılığı Arsa Temin Edilmesi 27
1.13.4.3. Üçüncü Şahıslardan Malzeme Satın Alınması 27
1.13.4.4. Ortaklardan Toplanan Paraların Nemalandırılması 27
1.13.4.5. Kooperatife Ait Taşınmazların Kiraya Verilmesi 27
1.13.4.6. İnşa Edilen Konut veya İşyerlerinin Ortaklara Dağıtımından Sonra Kalan İşyeri, Konut veya Arsaların Ortak Olmayanlara Satılması 28

1.13.4.7. Amacın Gerçekleşmesinden Sonra Elde Kalan Malzeme, Alet ve Edevatın Satılması 28
1.13.4.8. Ana Sözleşmesinde Kulüp, Satış Mağazası, Berber, Oyun Salonu, Sinema Gibi Sosyal Tesisler Kurulacağına Dair Hükümler Bulunan Yapı Kooperatifinin Muafiyetten Yararlanıp Yararlanamayacağı 28
1.13.4.9. Kooperatif Arsasının Kamulaştırılması 28
1.13.4.10. Konut veya İş Yeri Site Alanlarının Genel Giderlerinin Yapı Kooperatiflerince Karşılanması 29
1.13.4.11. Anasözleşmelerinde Ortak Dışı İşlemlerden Doğan Gelir - Gider Farkını Özel Bir Fon Hesabında Toplanmasına Dair Hüküm Bulunan Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanıp Yararlanamayacakları 29
1.13.4.12. Yapı Kooperatiflerine Ait Arazi veya Arsanın Ortaklara Dağıtılmasının Muafiyete Etkisi 29
1.13.4.13. Yapı Kooperatiflerinin Gayrimenkullerini İpotek Ettirerek Borçlanmasının Muafiyete Etkisi 29
1.13.4.14. Tasfiye Haline Giren Kooperatiflerin Muafiyet Karşısındaki Durumu 29
1.13.4.15. Kooperatiflerin Faaliyetin İcrasına Tahsis Ettikleri Ve Ekonomik Ömrünü Tamamlamış Olan Demirbaş, Makine, Teçhizat, Taşıt Ve Benzeri Amortismana Tabi İktisadi Kıymetleri Elden Çıkarmaları 30
1.13.4.16. Yapı Kooperatifince Fiilen Teslimi Yapılan Ancak Tahsisi Yapılamayan Gayrimenkullerin Ortaklar Tarafından Kiralanması 30
1.13.4.17. Kooperatifteki Boş Üyelikler İçin Yeni Ortaklardan Eşitleme Farkı Alınması 31
1.13.5. KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER 31
1.13.5.1. Kooperatifin Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve İnternet Üzerinden Beyanname Verme ve Form Ba-Bs Bildiriminde Bulunup Bulunmayacağı 31
1.13.5.2. Kooperatife Ait Arsanın İcra Yoluyla Satılması Durumunda Vergilendirmenin Nasıl Yapılacağı 31
1.13.5.3. Kooperatife Ait Arsanın Satışı ve İstifa Eden Üyelerin Hisselerinin Kooperatif Tarafından Satın Alınması 31
1.13.5.4. Kooperatifin Ana Faaliyet Konusu Dışında İşlem Yapması Durumunda Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti 32
1.13.5.5. İmar İşlemi Sonucunda Tek Tapu ve Hisseli Tapu Alınmasının Muafiyete Etkisi 32
1.13.5.6. Tarım Üretimi Yapmakta Olan Kooperatifin Arazisini Sözleşme İle Kiralayarak Zirai Amaçlı Su Teslim Hizmeti Vermesinin Ortak Dışı İşlem Sayılıp Sayılmayacağı 32
1.13.5.6. Taşıma Kooperatifinin Yapı Koperatifine Dönüştürülmesinde Aktifte Kayıtlı Arsa ve Taşıtların Devrinde Vergilendirme 33
1.14. KREDİ TEMİNATI VEREN KURULUŞLAR 33
1.15. BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETİNDE BULUNAN KURUM VE KURULUŞLAR 34
1.16. ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİ İLE KÜÇÜK SANAYİ SİTELERİNE AİT İKTİSADİ İŞLETMELER 34
1.17. 4749 SAYILI KANUNA GÖRE KURULAN VE HAZİNE MÜSTEŞARLIĞINA AİT OLAN VARLIK KİRALAMA ŞİRKETLERİ 34
1.18. BÖLGESEL YÖNETİM MERKEZLERİ 34
1.19. Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA), katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişiler 34
1.20. ŞARTA BAĞLI MUAFİYETLERİN KAYBEDİLMESİ VEYA KAZANILMASI HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİNİN BAŞLAYACAĞI VEYA SONE ERECEĞİ TARİH 35

1.19.1. Dönem İçinde Muafiyet Şartlarının İhlali Halinde Kurumlar Vergisi Mükellefiyetinin Başlayacağı Tarih 35
1.19.2. Dönem İçinde Muafiyet Şartlarının Sağlanması Halinde Muafiyetin Başlayacağı Tarih 35
2. İSTİSNALAR 36
2.1. KVK'DA DÜZENLENEN İSTİSNALAR 36
2.1.1. İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (KVK Md. 5/1-a) 36
2.1.1.1. İştirak Kazançları İstisnasının Amacı ve Mantığı 37
2.1.1.2. İştirak Kazançları İstisnasının Kapsamı 37
2.1.1.2.1. İştirak Edilen Kurumun Tam Mükellef Statüsünde Olması Gerektiği 37
2.1.1.2.2. İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar 37
2.1.1.2.3. Girişim Sermayesi Yatırım Fonu Ve Ortaklıklarının Katılma Payları İle Hisse Senetlerinden Elde Edilen Kâr Payları Durumu 37
2.1.1.2.4. Fonların Katılma Belgeleri İle Yatırım Ortaklıklarının Hisse Senetlerinden Elde Edilen Kâr Paylarının Durumu 37
2.1.1.2.5. Kurucu Senetleri İle Diğer İntifa Senetlerinden Elde Ettikleri Kâr Paylarının Durumu 38
2.1.1.3. İştirak Edilen Kurumun Geçmiş Yıl Kârlarını Dağıtması 38
2.1.1.4. İştirak Edilen Kurumun İstisna Kazançlarını Dağıtması 38
2.1.1.5. İştirak Edilen Kurumun Yönetim Kurulunda Bulundurulan Temsilciler Vasıtasıyla Elde Edilen Kâr Payları 38
2.1.1.6. İştirak Oranının ve Süresinin Önemi Olup Olmadığı 38
2.1.1.7. Serbest Bölgede Faaliyette Bulunan Kurumlardan Elde Edilen İştirak Kazançlarının Durumu 39
2.1.1.8. İştirak Kazançları İstisnasının Beyannamede Gösterilmesi 39
2.1.2. YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (KVK Md. 5/1-b) 39
2.1.2.1. Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnasından Yararlanma Şartları 40
2.1.2.1.1. İştirak Edilen Kurumun Anonim veya Limited Şirket Niteliğinde Bir Kurum Olması 40
2.1.2.1.2. İştirak Edilen Kurumun Kanuni ve İş Merkezinin Türkiye'de Bulunmaması 40
2.1.2.1.3. İştirak Payını Elinde Tutan Kurumun Yurt Dışı İştirakin Ödenmiş Sermayesinin En Az %10'una Sahip Olması 40
2.1.2.1.4. İştirak Kazancının Elde Edildiği Tarih İtibarıyla, İştirak Payının Kesintisiz Olarak En Az Bir Yıl Süre İle Elde Tutulması 41
2.1.2.1.5. Yurt Dışı İştirak Kazancının İştirak Edilen Kurumun Faaliyette Bulunduğu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca En Az %15 Oranında Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Toplam Vergi Yükü Taşıması 41
2.1.2.1.6. İştirak Kazancının Elde Edildiği Hesap Dönemine İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi Gereken Tarihe Kadar Türkiye'ye Transfer Edilmesi 42
2.1.2.2. İstisna Kazancın Tespitinde Kur Farklarının Durumu 42
2.1.2.3. Yurt Dışındaki İnşaat İşlerinin Yapılabilmesi İçin İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna Uygulaması 43
2.1.2.4. Yurt Dışı İştirak Kazançları İle İlgili Örnek Özelgeler 43

2.1.2.4.1. Yurt Dışı İştirakten Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/b Maddesine Göre İstisna Olup Olmayacağı 43
2.1.2.4.2. Malezya'dan Elde Edilecek Temettü Gelirlerinin Kurumlar Vergisinden İstisna Edilip Edilmeyeceği 43
2.1.2.4.3. Yurt Dışı İştirak Kazançlarının Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi 44
2.1.2.5. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi 44
2.1.3. TAM MÜKELLEF ANONİM ŞİRKETLERİN YURT DIŞI İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI (KVK Md. 5/1-c) 45
2.1.3.1. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasından Yararlanmanın Şartları 45
2.1.3.2. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi 45
2.1.4. EMİSYON PRİMİ KAZANCI İSTİSNASI (KVK Md. 5/1-ç) 46
2.1.4.1. Emisyon Primi Kazancı İstisnası İle İlgili Örnek Özelgeler 46
2.1.4.1.1. Hisse Senetlerinin İtibari Değeri İle Satış Değeri Arasında Oluşacak Olumlu Farkın Kurum Kazancından İstisnası 46
2.1.4.1.2. Emisyon Primi Dağıtılmaksızın Sermaye Azaltımına Gidilip Gidilmeyeceği 47
2.1.4.2. Emisyon Primi Kazancı İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi 47
2.1.5. YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARININ KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA (KVK Md. 5/1-d) 47
2.1.5.1. Türkiye'de Kurulu Fonlar İle Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna İle İlgili Örnek Özelge 48
2.1.5.1.1. SPK Mevzuatına Göre Kurulan Serbest Yatırım Fonunun Portföy İşletmeciliği Kazancının Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı 48
2.1.5.2. Türkiye'de Kurulu Fonlar İle Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi 49
2.1.6. TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI (KVK Md. 5/1-e) 49
2.1.6.1. İstisna Uygulamasına Konu Olabilecek İktisadi Kıymetler 50
2.1.6.2. İstisna Uygulamasının Şartları 52
2.1.6.2.1. Taşınmaz ve İştirak Hisseleri En Az İki Tam Yıl Süreyle Aktifte Bulundurulmalıdır 52
2.1.6.2.2. Sat-Kirala-Geri Al İşlemine veya Kira Sertifikası İhracına Konu Edilen Taşınmazların Üçüncü Kişilere Satışında İki Yıllık Sürenin Tespiti 53
2.1.6.2.3. İstisnadan Yararlanan Kazanç Fon Hesabında Tutulmalıdır 54
2.1.6.2.4. Satış Bedelinin En Geç Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen İkinci Takvim Yılının Sonuna Kadar Tahsil Edilmesi Gerekir 55
2.1.6.2.5. Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti ve Kiralanması İle Uğraşılmaması 56
2.1.6.2.7. Satışın Kurumların Mali Yapılarını Güçlendirecek Mahiyette Olması 57
2.1.6.3. İstisna Uygulamasına İlişkin Özellikli Durumlar 57
2.1.6.3.1. Holding Şirketlerin Durumu 57
2.1.6.3.2. Grup şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu 58
2.1.6.3.3. Satılan Taşınmaz ve İştirak Hisselerinin Yerine Aynı Mahiyette İktisadi Kıymet Alınması 58

2.1.6.3.4. İstisna Kazancın Elde Edilmesine İlişkin Olarak Yapılan Giderlerin Durumu 58
2.1.6.3.5. Sahip Olunan Arsanın Kat Karşılığı Olarak Devredilmesi Halinde İstisnadan Yararlanılıp Yararlanılamayacağı 59
2.1.6.3.6. Satış Vaadi Sözleşmesi İle Satışı Öngörülen Taşınmazların İstisna Karşısındaki Durumu....60
2.1.6.3.7. Kazancın Hesaplanmasında Kur Farkı Ve Vade Farklarının Durumu 60
2.1.6.3.8. Bina Satışlarından Elde Edilen Kazancın Vergiye Tabi Olan Kısmı İçin Yenileme Fonu Ayrılıp Ayrılamayacağı....61
2.1.6.4. İstisna Uygulamasında Diğer Özellik Gösteren Hususlar 61
2.1.6.5. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası İle İlgili Örnek Özelgeler 62
2.1.6.5.1. Satın alınarak tapuda tescil edilen ancak aktife daha sonra kaydedilen taşınmazın satışından doğan kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesi....62
2.1.6.5.2. Tek tapuda birleştirilen taşınmazların satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi yönünden istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği....62
2.1.6.5.3. Tapuda arsa olarak tescilli olan ancak üzerinde bağımsız bölümler bulunan gayrimenkulün bir kısmının veya tamamının satılması halinde K.V.K. 5/1-e kapsamında istisnaya konu edilip edilemeyeceği....63
2.1.6.5.4. Tasfiye halindeki şirkete ait taşınmaz satışının kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı....63
2.1.6.5.5. Gayrimenkul satışından doğan kazancın ortaklara dağıtımı 63
2.1.6.5.6. Şirketin aktifine kayıtlı gayrimenkullerin satışından elde edilen kazanç nedeniyle kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması ve daha sonrasında şirketin tasfiyeye girmesi halinde satış kazancının vergilendirilip vergilendirilmeyeceği....63
2.1.6.5.7. Gayrimenkul geliştirme şirketinin aktifinde kayıtlı bulunan ve hasılat kira karşılığı başka şirkete kiraya verilen otelin satışından zarar doğması 64
2.1.6.5.8. Kooperatif hissesi satışının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin (1/e) bendi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği 64
2.1.6.5.9. Takas suretiyle elden çıkarılan taşınmazda vergi istisnası 64
2.1.6.5.10. Taşınmazın Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazancın İştirak Hissesi Alımında Kullanılmasında İstisna Olup Olmadığı....64
2.1.6.5.11. Şirket Aktifinde Kayıtlı Kiraya Verilmek Suretiyle Kullanılan Motel Satışından Doğan Kazanç Dolayısıyla Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanılmasının Mümkün Olup Olmadığı....65
2.1.6.5.12. Aktife Kayıtlı Gayrimenkul Satışından Kurumlar Vergisi Kanununda İstisna Uygulaması 65

2.1.6.5.13. Ana Faaliyet Konusu Taşınmaz Ticareti Olarak Değiştirilen Şirketin, Değişiklikten Önce Aktifine Kaydettiği Taşınmazları, Değişiklikten Sonra Satması Durumunda Kurumlar Vergisi Uygulaması...65
2.1.6.5.14. İşletmeninin Aktifinde Kayıtlı Bulunan Taşınmazın Satılması Sırasında İktisap Tarihinin Tespiti.....65
2.1.6.5.15. Şirkete Ait Gayrimenkulün Şirket Ortağına Satışı.....65
2.1.6.5.16. Organize Sanayi Bölgesinde Tahsis Edilip Tapuya Tescil Edilmemiş Taşınmazın Tahsis Hakkının Satışının KDV'si ve Satışından Elde Edilecek Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı.....66
2.1.6.5.17. Kaba İnşaatı Bitmiş Kullanıma Hazır Olmayan İnşaat Arsası Satışı.....66
2.1.6.5.18. Şirkete Ait Gayrimenkulün Satışından Elde Edilen Gelirin Farklı Muhasebe Hesabına Yanlış Kaydedilmesi ve Aynı Yıl Sermayeye İlavesi.....66
2.1.6.5.19. Şirketin Aktifinde Kayıtlı Taşınmazın Satılmasından Doğan Zararın K.V.K.'nın 5/1(e) Maddesi Kapsamında Değerlendirilerek Gider Yazılıp Yazılmayacağı.....67
2.1.6.5.20. Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Taşınmazın Satışında K.V.K. ve K.D.V. İstisna Uygulaması.....67
2.1.6.5.21. Şirket Aktifinde Kayıtlı Bulunan Arsanın Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Satışından Elde Edilen Kazancın K.V. ve K.D.V.'den İstisna Edilip Edilemeyeceği.....67
2.1.6.5.22. İşletmede Kayıtlı Taşınmazın Finansal Kiralama Şirketine Sat-Kirala-Geri Al Yöntemiyle Satışında Kurumlar Vergisi İstisnası.....67
2.1.6.5.23. Aktifinde Kayıtlı Taşınmazların Finansal Kiralama Şirketine Satışı, Kiralanması ve Geri Alınmasında Kurumlar Vergisi, KDV ve Harç Uygulaması.....68
2.1.6.5.24. Holding Olarak Faaliyet Gösteren Şirketin Aktifinde Kayıtlı Bulunan ve Kiraya Verilen Gayrimenkullerin Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnasından Yararlanılıp Yararlanılamayacağı.....68
2.1.6.5.25. Şirket Aktifine Kayıtlı Arsanın Parsellenerek Satışından Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi İle Katma Değer Vergisinden İstisna Olup Olmadığı.....69
2.1.6.5.26. İştirak Edilen Şirketin %50 Hissesinin Dar Mükellef Kuruma Devredilmesinden Elde Edilen Hasılatın İştirakin Sermaye Artışında Kullanılması Durumunda K.V.K. 5/1-e İstisnasının Uygulanıp Uygulanamayacağı.....69
2.1.6.5.27. Vakıf Üniversitesi Tarafından Yapılan Taşınmaz Satışında İstisna.....69
2.1.6.5.28. İstimlak Edilen Gayrimenkule Ödenen Bedeller İçin Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanılıp Yararlanılamayacağı.....69
2.1.6.5.29. 2004 Yılında Elde Edilmekle Birlikte 10.08.2006 Tarihinde Aktife ALındıktan Sonra 31.12.2008 Tarihinde Sehven Aktiften Çıkarılan ve 31.12.2015 Tarihinde Tekrar Aktife Alınan İştirak Hissesinin Satışı.....70

2.1.6.5.30. Taşınmazın Şuyulandırma Sonucu Değişiminde Vergilendirme 70
2.1.6.5.31. Şirket Aktifine Kayıtlı Taşınmazın Kamulaştırılması Sonucu Elde Edilen Kazancın İstisna Kapsamında Olup Olmadığı 70
2.1.6.5.32. Şirket Aktifine Kayıtlı Taşınmaz Satışı....70
2.1.6.5.33. Şirketin Aktifinde Kayıtlı Taşınmazın İfraz İşlemi Yapıldıktan Sonra Satışının Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinden İstisna Olup Olmadığı....71
2.1.6.5.34. Şirket Ortağının Eşine Gayrimenkul Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV....71
2.1.6.6. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi....71
2.1.7. BANKALARA, FİNANSAL KİRALAMA YA DA FİNANSMAN ŞİRKETLERİNE VEYA TMSF'YE BORÇLU DURUMDA OLANLARLA BUNLARIN KEFİLLERİNE TANINAN İSTİSNA (KVK Md. 5/1-f):....73
2.1.7.1. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'ye Borçlu Olanlara Tanınan İstisna 74
2.1.7.2. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Tanınan İstisna....76
2.1.7.3. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna İle İlgili Örnek Özelgeler....77
2.1.7.3.1. Bankaların Kanuni Takibe Alınmış Alacakları Nedeniyle İktisap Ettikleri Değerlerin Satışından Doğan Zararların Kurum Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı 77
2.1.7.3.2. Bankanın Kullandırdığı Kredilerin Teminatını Oluşturan Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazanç Dolayısıyla Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanılmasının Mümkün Olup Olmadığı 78
2.1.7.3.3. Bankaya Borçları Nedeniyle İcra Yoluyla Satışı Yapılan Taşınmazdan Dolayı Taşınmaz Satış Kazancı İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı 78
2.1.7.3.4. Şirketin Yönetim Kurulu Üyesinin TMSF'ye Olan Kamu Borcu Nedeniyle Şirket Taşınmazlarının TMSF'ye Devri veya TMSF'nin İzni İle 3. Kişilere Devri veya Satışından Elde Edilecek Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı, Satış Bedelinin Değersiz Alacak Sayılıp Sayılamayacağı....78
2.1.7.4. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi 79
2.1.8. YURTDIŞI ŞUBE KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA (KVK Md. 5/1-g): 79
2.1.8.1. İstisnanın Şartları 79
2.1.8.1.1. Kazancın Yurt Dışında Bulunan İşyeri veya Daimi Temsilciler Aracılığıyla Elde Edilmesi....79
2.1.8.1.2. Elde Edilen Kazançların Doğduğu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca Belli Oranda Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Toplam Vergi Yükü Taşıması....79
2.1.8.1.3. Elde Edilen Kazancın Türkiye'ye Transfer Edilmesi....80
2.1.8.2. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası İle İlgili Örnek Özelgeler 80

2.1.8.2.1. Doğalgaz Boru Hattı Proje Ortaklığı Gelirinin Yurt Dışı Şube Kazancı Olup Olmadığı.....80
2.1.8.2.2. Yurt Dışı Şube Kazancının Vergilendirilmesi.....80
2.1.8.2.3. Yurt Dışı Şube Faaliyetinden Zarar Söz Konusu Olması Halinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı.....80
2.1.8.3. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi.....81
2.1.9. YURTDIŞI İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (KVK Md. 5/1-h): 81
2.1.9.1. İstisnanın Kapsamı.....81
2.1.9.2. Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna Uygulaması.....83
2.1.9.3. Yurt Dışında Elde Edilen Kazançların Genel Sonuç Hesaplarına İntikal Ettirilmesi.....83
2.1.9.4. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, İşin Tamamlanmasından Sonra Ödenen Faiz ve Kur Farklarının Durumu.....84
2.1.9.5. İstisna Uygulamasında Diğer Özellik Arz Eden Hususlar.....84
2.1.9.1. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna İle İlgili Örnek Özelgeler.....84
2.1.9.1.1. Almanya'da Üstlenilen İnşaat İşi İçin Türkiye'den Gönderilen İşçilere Türkiye'den Yapılan Ücret Ödemelerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı.....84
2.1.9.1.2. Yurt Dışına Yapılan Proje ve Teknik Danışmanlık Hizmetleri Faaliyetinin Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı.....84
2.1.9.1.3. Yabancı Paraların Değerlemesinden Oluşacak Kur Farkının İstisna Kapsamında Değerlendirilmesi.....85
2.1.9.1.4. Azerbaycan'da Yapılmakta Olan Yapım İşi Karşılığında Yapılan Hakediş Ödemeleri Üzerinden Kesinti Yapılması Halinde Kesilen Vergilerin Türkiye'de Hesaplanan Vergiden Mahsup Edilip Edilemeyeceği.....85
2.1.9.1.5. Ortak Girişim Olarak Irak'ta Yapılacak İnşaat Ve Onarım İşlerinde Kurumlar Vergisi İstisnası.....85
2.1.9.1.6. Libya'da Yapılacak Olan Endüstriyel Yer Uygulama Malzemelerinin Tedariki Ve Döşeme İşinin Kurumlar Vergisi Ve Katma Değer Vergisi Açısından Durumu.....86
2.1.9.1.7. Yurtdışında Yapılan Yıllara Sari İnşaat İşinin Vergilendirilmesi.....86
2.1.9.1.8. Yurt Dışında Yapılacak Olan İnşaat İşinin İş Ortaklığı veya Adi Ortaklık Çerçevesinde Gerçekleştirilmesi Durumunda Kurumlar Vergisi Mükellefi Ortakların Bu İş Dolayısıyla Elde Ettikleri Kazançların Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı.....86
2.1.9.1.9. Yurtdışı İnşaat Onarım ve Montaj İşlerinin KVK 5/1-h Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği.....87
2.1.9.1.10. Yurt Dışında Yapılan İnşaat Onarım Montaj Teknik Hizmet İşlerinin Vergi Kanunları İle Ba ve Bs Bildirim Formları Karşısındaki Durumu.....87
2.1.9.1.11. Yurtdışında Yapılan Montaj İşinin Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı.....87

2.1.9.1.12. İlgili Ülke Mevzuatı Gereği Yurt Dışında Yapılan Taşeron İnşaatla İlgili Faturanın Türkiye'deki Ana Ortak Firmaya Kesilmesi Durumunda Yurt Dışındaki İnşaat İşinden Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı 87
2.1.9.1.13. Yurtdışında Bulunan Şubeye Mal Gönderilmesinin İhracat Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği....88
2.1.9.1.14. Yurtdışında Verilen Teknik Hizmet Dolayısıyla Elde Edilen Kazancın Türkiye'ye Transferinde İstisna Uygulanıp Uygulanmayacağı İle Fatura Düzenlenmesi 88
2.1.9.1.15. Devam Eden Yurtdışı İnşaat İşine Ait Hasılatın Grup Şirketine Borç Verilmesi, Vadeli/Vadesiz Hesaplarda ve Diğer Para Birimlerine Çevrilerek Değerlendirilmesi Halinde İstisna Uygulaması 88
2.1.9.1.16. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Bulunan Binalara Paratoner Tesis Edilmesi İşinin Vergilendirilmesi....89
2.1.9.1.17. Dar Mükellef Kuruma Yapılan İşçi Temini Hizmetinden Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı, İşçi Temini İşinin Hizmet İhracı Olarak Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği ve Yurt Dışındaki Bu İşle İlgili Yapılan Giderlerden Belgesi Temin Edilemeyen Ödemeler İçin Götürü Gider Uygulamasından Yararlanıp Yararlanamayacağı .89
2.1.9.1.18. Yurt Dışına İhraç Edilen Prefabrik Yapıların Montaj İşlemlerinin Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi 89
2.1.9.1.19. Rusya'ya Bağlı Özerk Tataristan Cumhuriyetinde Bulunan Firmaya Verilen Montaj Tasarım Hizmeti ve Malzeme Temini İşinin Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı....90
2.1.9.1.20. Bahreyn'de Alt Taşeron Olarak Yapılan Kaba İnşaat İşinden Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisinden İsisna Olup Olmadığı....90
2.1.9.2. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi....91
2.1.10. EĞİTİM TESİSLERİ, ÖZEL KREŞ VE GÜNDÜZ BAKIMEVLERİ İLE REHABİLİTASYON MERKEZLERİNİN İŞLETİLMESİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (KVK Md. 5/1-ı): 91
2.1.10.1. İstisnanın Kapsamı 91
2.1.10.2. İstisnadan Yararlanılmasının Şartları 93
2.1.10.3. İstisnanın Süresi 93
2.1.10.4. Eğitim Tesisleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna İle İlgili Örnek Özelgeler....94
2.1.10.4.1. Özel Hesap Dönemi Uygulanan Kurumun Eğitim - Öğretim Kazanç İstisnası 94
2.1.10.4.2. Özel Okul İşletmeciliği Kazanç İstisnasında, Faaliyete Başlanılan Tarih Yerine Daha Sonraki Bir Tarihte Başvuru Yapılması Halinde İstisna Hükümlerinin Nasıl Uygulanacağı....94
2.1.10.4.3. Özel Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezi İşletmesinden Elde Edilen Kazançların Kurumlar Vergisinden İstisna Edilip Edilemeyeceği....95

2.1.10.4.4. Eğitim-Öğretim Kazanç İstisnası ve İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması....95
2.1.10.4.5. Eğitim İstisnasından Vazgeçilip Vazgeçilemeyeceği....96
2.1.10.4.6. Eğitim Faaliyetinin Gerçekleştirildiği Okullara İlişkin Olarak Döviz Cinsinden Alınan Kira Bedellerinin Değerlemesinden Oluşan Kur Farklarının Eğitim Faaliyeti Gelirleri İle Birlikte İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği....96
2.1.10.5. Eğitim Tesisleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi....96
2.1.11. RİSTURN İSTİSNASI (KVK Md. 5/1-i)....96
2.1.11.1. Risturn İstisnasının Kapsamı....97
2.1.11.2. Risturn İstisnasından Yararlanabilecek Kooperatifler....97
2.1.11.3. İade Edilen Yönetim Giderlerinde Risturn İstisnası Uygulaması....98
2.1.11.4. Risturn İstisnasından Yararlanabilmenin Şartları....98
2.1.11.5. Risturn İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi....98
2.1.12. SAT-KİRALA-GERİ AL İŞLEMLERİNDEN DOĞAN KAZANÇLARDA İSTİSNA (KVK Md. 5/1-j)....98
2.1.12.1. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması....99
2.1.12.1.1. İstisnadan Yararlanacak Olanlar....100
2.1.12.1.2. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler....100
2.1.12.1.2.1.Taşınmazlar....100
2.1.12.1.2.2.Taşınırlar....100
2.1.12.1.3. İstisnadan Yararlanma Şartları....100
2.1.12.1.3.1.Taşınır veya Taşınmazın Kiralayanlara, Geri Kiralama Amacıyla ve Sözleşme Sonunda Geri Alınması Şartıyla Satıldığı Hususunun Sözleşmede Yer Alması....100
2.1.12.1.3.2.Satış Kazancının Özel Fon Hesabında Tutulması....100
2.1.12.1.3.3.Fon Hesabında Tutulan Kazancın İşletmeden Çekilmemesi....101
2.1.12.4. İstisna Uygulaması....102
2.1.12.4.1. Varlıkların Sat-Kirala-Geri Al Süreci Tamamlanmadan Üçüncü Kişi ve Kurumlara Satılması Durumu....104
2.1.12.4.2. İstisna Uygulamasında Başlangıç Tarihi....105
2.1.12.5. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerine Uygulanan Vergisel Avantajlar 106
2.1.12.5.1. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde KDV İstisnası....106
2.1.12.5.2. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Damga Vergisi İstisnası....107
2.1.12.5.3. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Harç İstisnası....107
2.1.13. KİRA SERTİFİKASI İHRACI AMACIYLA HER TÜRLÜ VARLIK VE HAKLARIN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANÇLARDA İSTİSNA UYGULAMASI (KVK Md. 5/1-k)....108
2.1.13.1. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması....109
2.1.13.1.1. İstisnadan Yararlanacak Olanlar....109

2.1.13.1.2. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler 109
2.1.13.1.2.1. Varlıklar 109
2.1.13.1.2.2. Haklar 109
2.1.13.1.3. İstisnadan Yararlanma Şartları 109
2.1.13.1.3.1. Varlık veya Hakkın Varlık Kiralama Şirketine, Kira Sertifikası İhracı Amacıyla ve Sözleşme Sonunda Geri Alınması Şartıyla Satıldığı Hususunun Sözleşmede Yer Alması 109
2.1.13.1.3.2. Satış Kazancının Özel Fon Hesabında Tutulması 110
2.1.13.1.3.3. Fon Hesabında Tutulan Kazancın İşletmeden Çekilmemesi 110
2.1.13.1.4. İstisna Uygulaması 110
2.1.13.1.4.1. Varlık ve Hakların Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından Üçüncü Kişi ve Kurumlara Satılması Durumu 114
2.1.14. YABANCI FON KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ (KVK Md. 5/A) 115
2.1.14.1. Yabancı Fonların Kazançlarına İlişkin Düzenlemeler Ve Uygulama 116
2.1.14.2. Uygulamanın Şartları 117
2.1.14.3. Portföy Yöneticiliği Hizmeti Karşılığı Alınacak Bedelin Emsale Uygun Olması ve Transfer Fiyatlandırması Raporu Verilmesi 117
2.1.14.4. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fon Üzerindeki Hak Sahipliği Oranının %20'yi Aşmaması 117
2.1.14.5. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fondan Elde Ettiği Kazançlar 117
2.1.14.6. Fonun Katılımcı ve Kurucuları Arasında Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bulunan Tam Mükellef Gerçek Kişi veya Kurumlara İlişkin Bildirim 118
2.1.15. TÜRKİYE'DE GERÇEKLEŞTİRİLEN ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE YENİLİK FAALİYETLERİ İLE YAZILIM FAALİYETLERİ NETİCESİNDE ORTAYA ÇIKAN BULUŞLAR NEDENİYLE ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (SINAİ MÜLKİYET HAKLARINDA İSTİSNA (KVK md. 5/B)) 118
2.1.15.1. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazanç ve İratların Kapsamı 118
2.1.15.2. İstisnadan Yararlanacak Olanlar 119
2.1.15.3. İstisnadan Yararlanma Şartları 119
2.1.15.3.1. Buluşlara İlişkin Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri İle Yazılım Faaliyetlerinin Türkiye'de Gerçekleştirilmesi 119
2.1.15.3.2. İncelemeli Sistemle Patent veya Olumlu Araştırma Raporu Sonucunda Faydalı Model Belgesi Alınması 120
2.1.15.3.3. İstisna Uygulamasından Yararlanacak Kişilerden Olunması 120
2.1.15.3.1. İstisnadan Yararlanacak Kişilerin 551 Sayılı KHK'da Belirtilen Nitelikleri Taşıması 120
2.1.15.3.2. Patent veya Faydalı Model Belgesi Üzerinde Tekel Niteliğinde Özel Bir Ruhsata Sahip Olunması 120
2.1.15.3.4. Değerleme Raporu Düzenlenmesi 121
2.1.15.3.5. Patent veya Faydalı Model Belgesi İçin Sağlanan Koruma Süresinin Aşılmamış Olması 121
2.1.15.4. İstisna Uygulaması 121
2.1.15.4.1. 09.08.2016 Tarihinden Önce Değerleme Raporu Düzenlenmesi Amacıyla Başvuranların Durumu 122

2.1.15.4.2. İstisna Kazancın Tespiti....122
2.1.15.4.2.1.Buluşun Üretim Sürecinde Kullanılması Halinde Kazancın Tespiti....123
2.1.15.4.3. Tevkifat Uygulaması....124
2.1.15.5. Diğer Hususlar....125
2.1.15.5.1. 01.01.2015 Tarihinden Önce Tescil Edilmiş Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşların Durumu....125
2.1.15.5.2. Sınai Mülkiyet Hakkının Devredilmesi, Satılması veya Kiralanması İşlemlerinin Tescili....125
2.1.15.5.3. Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri İle Yazılım Faaliyetlerinin Bir Kısmının veya Tamamının Yurt Dışında Gerçekleştirilmesi....125
2.1.15.5.4. Patent veya Faydalı Model Belgesinin Geriye Dönük Olarak Hükümsüz Sayılması....126
2.1.15.5.5. İstisna Uygulamalarında Tercih....126
2.1.15.6. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisnası İle İlgili Örnek Özelgeler....126
2.1.15.6.1. Türkiye'de Gerçekleştirilen Araştırma ve Yenilik Faaliyetleri Sonucu Patenti Alınacak Buluşların Türkiye'de Fason Üretim Yoluyla Ürettirilip Satışa Konu Ürünlerden Elde Edilen Kazançların Sınai Mülkiyet Hakları İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı....126
2.2. DİĞER KANUNLARDA YER ALAN İSTİSNALAR....127
2.2.1. TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİNE KAYITLI GEMİLERİN VE YATLARIN İŞLETİLMESİNDEN VE DEVRİNDEN ELDE EDİLECEK KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA....127
2.2.1.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin ve Yatların İşletilmesi ve Devrinden Sağlanan Kazanç İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi....128
2.2.2. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU'NDA YER ALAN İSTİSNA....129
2.2.2.1. Yazılım, Tasarım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna....130
2.2.2.2. Yönetici Şirketlerine İlişkin İstisna....131
2.2.2.3. İstisnanın Uygulaması....131
2.2.2.3.1. İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki....131
2.2.2.3.1.1. Bakanlar Kurulu Kararı kapsamındaki kazançlar 132
2.2.2.3.1.2. Patent veya eşdeğer belge alma şartı....132
2.2.2.3.1.3. Kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti....133
2.2.2.4. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması....135
2.2.2.5. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kazanç İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi....135
2.2.3. SERBEST BÖLGELER KANUNU'NDA YER ALAN İSTİSNA....135
2.2.3.1. Yasal Düzenleme....135
2.2.3.2. Faaliyet Ruhsatında Yer Alan Süre İle Sınırlı İstisna Uygulaması....137
2.2.3.3. İmalat Faaliyetlerinden Elde Edilecek Kazançlarda İstisna Uygulaması....138
2.2.3.4. Bakım, Onarım, Montaj, Demontaj, Elleçleme, Ayrıştırma, Ambalajlama, Etiketleme, Test Etme, Depolama Hizmetlerinden Elde Edilecek Kazançlarda İstisna Uygulaması....139
2.2.3.5. Serbest Bölge Kazanç İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi....140

2.2.4. YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI 140
2.2.4.1. 24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamındaki Yatırım İndirimi İstisnası 141
2.2.4.2. GVK'nın Mülga 19 uncu Maddesi Kapsamındaki Yatırım İndirimi İstisnası 141
2.2.4.3. Yatırım İndirimi İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi 142
2.3. Diğer Kurumlar Vergisi İstisnaları İle İlgili Örnek Özelgeler 142
2.3.1. Serbest Bölgede Yer Alan Bina, Makine Tesis ve Demirbaşların Satışından Doğan Kazançların Serbest Bölge Kazanç İstisnasına Girip Girmeyeceği 142
2.3.2. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyet Gösteren Firmanın Yurtdışındaki Yazılım Faaliyetinden Elde Edeceği Kazançların ve Çalışanlarına Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi 142
2.3.3. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi veya İşletilmeksizin Satışından Elde Edilen Kazanç İstisnasından Başka Bir Sicile Nakledilmeleri Durumunda Da Faydalanmaya Devam Edip Edemeyeceği 143
2.3.4. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Geminin Satışından Elde Edilen Kazancın Bankada Değerlendirilmesi Neticesinde Elde Edilen Faiz ve Kur Farkı Geliri 143
2.3.5. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Ar-Ge ve Yazılım Hizmeti Faaliyeti Dolayısıyla Elde Edilecek Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Edilip Edilemeyeceği Hususu İle Şube Maliyetleriyle İlişkilendirilmeyen Fakat İdari Hizmetler, Büro Hizmetleri, Hukuk İşleri, Muhasebe ve Mali İşler Gibi Konularda Yapılan Harcamaların İstisna Kazancın Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı 143
2.3.6. Serbest Bölgede Gerçekleştirilen Sabit Kıymet Satışından ve Sabit Kıymetlerin Yenilenmesinden Elde Edilen Kazançlar İçin Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanılıp Yararlanılamayacağı 144
2.3.7. Teknoloji Geliştirme Bölgesi İçinde Bulunan, ... A.Ş.'ne Ait Ofislerin Kiraya Verilerek Kira Geliri Elde Edilmesi Halinde, Bu Kazancın Kurumlar ve KDV 'den İstisna Olup Olmadığı 144
2.3.8. Teknopark Bünyesinde Yapılan Faaliyetlerin Vergilendirilmesi 145
2.4. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İlişkinh Giderler ve İstisna Kapsamındaki Faaliyetlerden Doğan Zararların Diğer Kazançlardan İndirilip İndirilemeyeceği 145
2.4.1. İştirak Hissesi Alımı İle İlgili Finansman Giderleri 146
2.4.2. Taşınmaz Veya İştirak Hissesi Satışı İle İlgili Giderlerin ve Satıştan Doğan Zararların Durumu 146
2.4.2.1. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışı İle İlgili Giderlerin Durumu 146
2.4.2.2. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışlarından Kaynaklanan Zararın Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınamayacağı 147

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 149
GİDERLER VE İNDİRİMLER 149
1. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER 149
1.1. GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER 149
1.1.1. Kazancı Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler 149
1.1.1.1. Belgeli Giderler 149
1.1.1.2. Götürü Gider Uygulaması 150
1.1.1.2.1. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat 151
1.1.1.2.1.1. İhracat Hasılatı 151
1.1.1.2.1.2. Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı 151
1.1.1.2.1.3. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hasılat 152

1.1.2. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Prim vb. Giderleri 152
1.1.3. İşle İlgili Zarar-Ziyan ve Tazminatlar 153
1.1.4. Seyahat ve İkamet Giderleri....154
1.1.5. Taşıt Giderleri 154
1.1.6. Ayni Vergi, Resim ve Harçlar 154
1.1.7. Amortismanlar 154
1.1.8. İşletmeye Dâhil Olan Gayrimenkulün İktisadi Değerini Artırıcı Niteliği Olan Isı Yalıtımı Ve Enerji Tasarrufu Sağlamaya Yönelik Harcamalar 156
1.1.9. İşverenlerce Sendikalara Ödenen Aidatlar....156
1.1.10. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları 156
1.1.11. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Temizlik, Giyecek, Yakacak ve Gıda Maddeleri 156
1.1.11.1. Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağışın Muhasebe Kayıt Örneği 158
1.1.12. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar 158
1.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER....159
1.2.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri....159
1.2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri....159
1.2.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler İle Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri 160
1.2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş (Eshamlı) Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı 160
1.2.5. Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları ..161
1.2.6. Sigorta ve Reasürans Şirketleri Tarafından Ayrılan Teknik Karşılıklar 161
1.2.6.1. Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları 162
1.2.6.2. Kazanılmamış Prim Karşılıkları....162
1.2.6.3. Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar....163
1.2.6.4. Dengeleme Karşılığı 164
1.2.6.5. Deprem Hasar Karşılıkları....164
1.3. ÖZEL KANUNLAR UYARINCA SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER 164
1.4. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek GideRler İle İlgili Örnek Özelgeler 166
1.4.1. Performans Artışı Amacıyla Personele Yaptırılan Tatil Masraflarının Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı 166
1.4.2. Seyahat Güvence Programı Kapsamında Ödenen Tazminatlara İlişkin Vergi Uygulaması....166
1.4.3. Yabancı Müşterilerin Talepleri Doğrultusunda Spor Kulüplerinden Kiralanacak Localar İçin Yapılan Ödemelerin İlgili Dönemde Temsil ve Ağırlama Gideri Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı....166
1.4.4. Yetki Belgesi İçin Ödenen Tutarın Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı....166
1.4.5. Asıl Borçlunun Borcunu Ödememesi Dolayısıyla Kefil Olarak Ödenen Banka Kredisinin Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı 167
1.4.6. Sözleşmeyle Başka İşyerine Nakil Edilen İşçiye Ödenecek Kıdem Tazminatı 167
1.4.7. Holding Şirketleri Arasında Hizmet Devir Sözleşmesi İle Personel Devri Durumunda Devralan Şirketin Devirden Önceki Döneme İlişkin Kıdem Tazminatlarını Gider Yazıp Yazamayacağı 167
1.4.8. Şirket Tarafından Rödovansçı Adına Ödenen Yıllık Arazi Kullanım, Ağaçlandırma Bedeli, Teminat, Yıllık Ruhsat Harcı, Yıllık Devlet Hakkı ve Diğer Giderlerin Gider ve İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 167
1.4.9. Kat Karşılığı İnşaat İşi Yapan Müteahhit Şirketin Sözleşme Gereği Arsa Sahibi Adına Yapacağı Ödemelerin Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 168

1.4.10. İş Kazası Sonucu Bilirkişi Raporu ve Mahkeme Kararına İstinaden SGK'ya Ödenen Tazminat İle Geçici İş Görmezlik Ödeneği ve Hastane Masraflarının Gider Yazılıp Yazılamayacağı 168
1.4.11. Değeri Düşen Emtianın Takdir Komisyonu Kararında Belirlenen Emsal Bedeli İle Stoklardaki Maliyet Bedeli Arasındaki Farkın Hangi Tarihte Gider Yazılacağı 168
1.4.12. Sözleşmesi Feshedilen İşçiler İçin Hesaplanan Kıdem Tazminatının Bir Kısmının, İleriki Tarihte Ödenmesi İçin Senet Düzenlenmesi Durumunda, Kıdem Tazminatlarının Ne Zaman Gider Yazılacağı 168
1.4.13. Şirket Yöneticilerinin İşin Gereği Yaptıkları Ulaşım, Konaklama, Yemek vs. Harcamalarını Kredi Kartı İle Gerçekleştirmeleri Durumunda, Yapılan Harcamaların Gider Kaydedilip Kaydedilemeyeceği Hususunun K.V.K. ve V.U.K. Açısından Değerlendirilmesi 169
1.4.14. 5947 Sayılı Kanunla Değişik 1219 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılan Mesleki Mali Sorumluluk Sigorta Prim Ödemelerinin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirim Konusu Yapılması 169
1.4.15. Dil Eğitimi Alan Personelin Kurs Ücretinin Şirket Tarafından Karşılanması 170
1.4.16. Sigorta Prim Kesintisinin Kurum Kazancından İndirim Konusu Yapılabileceği 170
1.4.17. Şirketin Fiilen Çalışan Ortaklarının Ödemesi Gereken Sosyal Güvenlik Primlerinin Şirket Tarafından Ödenmesi 170
1.4.18. Finansal Kiralamaya Konu Mala İlişkin Tahsil Edilemeyen Kira Bedellerinin Giderleştirilmesi 170
1.4.19. İş Akdi Feshedilen İşçiye Ödenecek Olan Kıdem ve İhbar Tazminatlarının Hangi Dönemde Gider Yazılacağı 171
1.14.20. İhracatı Yapılan Yazılım Hizmetine İlişkin Olarak İhraç Tarihinden Sonra Yapılan Harcamaların Giderleştirilmesi 171
1.14.21. Şirket Kuruluşundan Önce Ödenen Kiraların Gider Yazılıp Yazılamayacağı ve Sigorta Acentesinin Ba Bs Formu Verip Vermeyeceği 172
1.14.22. Alınan İhaleler Kapsamında Resmi Kurumlara Yapılan Akaryakıt Teslimlerine İlişkin Sözleşmelerin İmzalandığı Yıl İle Akaryakıtın Teslim Edildiği Yılın Farklı Olduğu Hallerde Sözleşmeden Doğan Damga Vergisi İle Kamu İhale Kurum Paylarının Tek Seferde mi Gider Yazılacağı Yoksa Satılan Malın Maliyeti İle mi İlişkilendirileceği 172
1.14.23. Kat Karşılığı Yapılan İnşaat İşlerinde Stoklara Alınan ve Satılamayan Dairelere İlişkin Yapılan Elektrik-Yakıt vs. Masrafların Gider Yazılıp Yazılamayacağı 172
1.14.24. Ticari Alacaklarını Sigorta Ettiren İşletmenin Sigorta Miktarını Aşan Ek Prim Tutarını Dönemsellik İlkesi Gereği Gider Yazması 172
1.14.25. Yapım İşi Sözleşmesine İstinaden Taşeron Firmaya Uygulanacak Gecikme Cezasının Vergisel Durumu ve Belge Düzeni 173
1.14.26. Bilgisayar Sistemlerinin Teslimine Yönelik Yapılan İhale Sözleşmesine Aykırılık Nedeniyle Ödenen Tutarların Gider Yazılıp Yazılmayacağı 173
1.14.27. Araç Kiralama Faaliyetinde Bulunan Şirketin Kiraya Verdiği Araç İçin Kesilen Trafik Para Cezalarının İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 173
1.14.28. Mahkeme Kararına Göre Ödenen Tutarların Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği 173
1.14.29. Miadı Dolan Ürünlerin Gümrükte İmha Edilmesi Halinde Ürünün Mal Bedeli İle Gümrükte Yapılan Harcamaların Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı 174
1.14.30. Promosyon Olarak Verilen Gram Altın ve Akaryakıt Çeki Bedellerinin Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı İle Belge Düzeni 174
1.14.31. Aboneliği Şirket Adına Olmayan Su ve Elektrik Faturalarının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu 175

1.14.32. İşten Çıkarılan Üst Düzey Yöneticilere Rekabet Yasağı Adıyla Yapılan Ödemelerden Vergi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı ve Söz Konusu Ödemelerin Kurum Kazancından İndirilip İndirilemeyeceği 175
1.14.33. Hesaplanan K.D.V. Olarak Beyan Edilen Ancak Sözleşme Gereği Arsa Sahibi Vakıftan Tahsil Edilmeyen K.D.V.'nin Değersiz Alacak Olarak Kabul Edilip Edilemeyeceği 175
1.14.34. 6552 Sayılı Kanunun 73 üncü Maddesine Göre Yapılandırılarak veya Vergi Dairesince Taksite Bağlanarak Ödenen M.T.V.'nin Kurum Kazancından İndirilip İndirilemeyeceği....176
1.14.35. Yurtdışındaki Şubenin İflası Nedeniyle Tahsil Edilemeyen Alacağın Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı 176
1.14.36. 7143 Sayılı Kanun'un 16'ncı Maddesi Kapsamında Yapılan İmar Barışına İstinaden Ödenen Kayıt Bedelinin, Taşınmazın Maliyetine Eklenip Eklenemeyeceği Ya Da Gider Yazılıp Yazılmayacağı Yurtdışındaki Şubenin İflası Nedeniyle Tahsil Edilemeyen Alacağın Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı 176
1.14.37. Şirket Ortağı İçin Yurt Dışında Mukim Sigorta Şirketine Ödenen Hastalık ve Kaza Sigortası Primlerinin Kurum Kazancından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 177
1.14.37. Tahsil Edilemeyen Yurt Dışı Alacağına Karşılık Ayrılıp Ayrılamayacağı İle Yurt Dışındaki Mahkemeye Ödenen Yargı Harcının Gider Olarak İndirilip İndirilemeyeceği....177
1.14.38. Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa Göre Feshedilen Sözleşmede Gelir Kaydedilen Teminatın Gider Kaydı 177
1.14.39. Kaza Neticesinde Açılan Dava Sonuçlanmadan Kazazede İle Anlaşılarak Ödenen Tazminat Tutarının Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı 178
1.14.40 Yapılan Ödeme Karşılığı Alınamayan Fatura Nedeniyle Avanslar Hesabında Bekleyen Tutarın Giderleştirilmesi....178
2. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER....178
2.1. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER....179
2.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER 179
2.2.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler....179
2.2.2. ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN VEYA HESAPLANAN FAİZ, KUR FARKLARI VE BENZERİ GİDERLER....179
2.2.2.1. Örtülü Sermaye Sayılan Borçlanmalar....180
2.2.2.2. Örtülü Sermaye Kapsamında Olmayan Borçlar....182
2.2.2.2.1. Gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar....183
2.2.2.2.2. Banka ve finans kurumlarından temin edilerek kullandırılan borçlar 183
2.2.2.2.3. Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar 183
2.2.2.2.4. Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bankalardan yaptıkları borçlanmalar 183
2.2.2.3. Örtülü Sermaye Tutarının Tespiti 183
2.2.2.4. Düzeltme İşlemleri 184
2.2.2.4.1. Borç Verenin Tam Mükellef Kurum Olması 184
2.2.2.4.2. Borç Verenin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması....185
2.2.2.5. Örtülü Sermaye İle İlgili Örnek Özelgeler....185
2.2.2.6.1. İlişkili Kuruma Verilen Borçlar İçin Örtülü Sermaye Tutarının Tespiti İle Örtülü Kazanç Dağıtımı....185

2.2.2.6.2. Örtülü Sermaye Sayılan Borçlanmalar Üzerinden Hesaplanan Faizlerin KDV Mevzuatı Karşısındaki Durumu 186
2.2.2.6.3. Tahvil İhraç Etmek Suretiyle Elde Edilen Kaynağın Grup Firmalarına Kullandırılmasının Örtülü Sermaye Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği 186
2.2.2.6.4. İlişkili Kişiden Temin Edilecek İkincil Sermaye Benzeri Borç Niteliğindeki Kredi Faizleri Üzerinden Yapılacak Tevkifat Oranı Ve Faizlerin Kurum Kazancından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 186
2.2.2.6.5. İlişkili Kişi Olarak Kabul Edilen Şirkete Verilen ve İlişkili Şirket Tarafından Örtülü Sermaye Olarak Değerlendirilen Borca İsabet Eden Faiz Tutarının Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması 187
2.2.2.6.6. Ana Merkez Tarafından Türkiye'de Bulunan Şubeye Verilen Kredi İçin Ödenen Faiz Giderlerinin Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı, Elde Edilen Karın Ana Merkeze Aktarılmaması Halinde Stopaj Yapılıp Yapılmayacağı 187
2.2.2.6.7. Şirketin Ortağı Olan Firmaya Taahhüt Edilen İnşaat İşi Dolayısıyla Alınan Avansların Örtülü Sermaye Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı 188
2.2.2.6.8. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faiz Tutarlarının Zarar Elde Edilmesi Halinde Kar Payı Kapsamında Değerlendirilmesi 188
2.2.2.6.9. Kurum Tarafından Ortaklara Yapılacak Garantörlük Komisyonu Ödemelerinin KVK Açısından Değerlendirilmesi 188
2.2.2.6.9. İlişkili Kişilerden Yapılan Mal ve Hizmet Alımları Dolayısıyla Oluşan Vade Farklarının Örtülü Sermaye Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği 189
2.2.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN KAZANÇLAR 189
2.2.3.1. Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı 189
2.2.3.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olabilecek İşlemler 190
2.2.3.3. İlişkili Kişi Kavramı 190
2.2.3.4. Emsallere Uygunluk İlkesi 191
2.2.3.4.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi 191
2.2.3.4.2. Maliyet Artı Yöntemi 191
2.2.3.4.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi 192
2.2.3.4.4. İşlemsel Kâr Yöntemleri 192
2.2.3.4.5. Mükelleflerce Belirlenecek Yöntemler 193
2.2.3.4.6. Mükelleflerin Hangi Yöntemi Uygulayacakları 193
2.2.3.5. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İle Anlaşma Usulü (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları) 194
2.2.3.5.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Kapsamı 194
2.2.3.5.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Süreci 195
2.2.3.5.2.1. Ön Değerlendirme 195
2.2.3.5.2.2. Analiz 195
2.2.3.5.2.3. Anlaşmanın Kabulü veya Reddi 195
2.2.3.5.2.4. Anlaşmanın Yenilenmesi 196
2.2.3.5.2.5. Anlaşmanın Revize Edilmesi 196
2.2.3.5.2.6. Anlaşmanın İptali 197

2.2.3.5.3. Geçmiş Hesap Dönemlerine Uygulama Usul ve Esaslar 197
2.2.3.5.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme 197
2.2.3.6. Transfer Fiyatlandırmasında Yıllık Belgelendirme 198
2.2.3.6.1. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form 198
2.2.3.6.2. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu 199
2.2.3.7. Düzeltme İşlemleri 199
2.2.3.8. İndirimli Vergi Ziyaı Cezası 200
2.2.3.9. Bakanlar Kurulunun Yetkileri 200
2.2.3.10. Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Örnek Özelgeler 200
2.2.3.10.1. Şirket Aktifindeki Arsanın Ortaklara Satılması Durumunda Hangi Değer Üzerinden Fatura Düzenleneceği 200
2.2.3.10.2. Elde Edilen Gelirin Alım Miktarına Bağlı Olarak Değişen Oranlarda Bir Bölümünün Şirkete Üye Olan Gruplara Aktarılması 200
2.2.3.10.3. İlişkili Kişilere Yapılacak Tahvil ve Bono Satışlarında Faiz Oranının Belirlenmesi 201
2.2.3.10.4. Grup Şirketlerine Ödünç Para Verilmesi İşleminde Uygulanacak Faiz Oranının Tespiti 201
2.2.3.10.5. Şirket Ortaklarına Ödenen Ücretlerin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirilip İndirilemeyeceği 201
2.2.3.10.6. Şirket Ortağının Eşine Gayrimenkul Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV 202
2.2.3.10.7. AB Katılım Öncesi Yardım Aracı Projesi Çerçevesinde Şartlı Hibe Yoluyla Yaptırılan Depo Tesisinin Bedelsiz Olarak Ortağı Bulunulan Şirketin Kullanımına Bırakılması 202
2.2.4. Yedek Akçeler 202
2.2.5. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ve Cezalar 203
2.2.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında İhraç Edilmesinden Doğan Zararlar 203
2.2.7. Deniz ve Hava Taşıtlarına İlişkin Giderler 203
2.2.8. Maddi ve Manevi Tazminat Giderleri 203
2.2.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillere İlişkin Tazminatlar 203
2.2.10. Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait Reklam ve İlan Giderleri 204
2.2.11. Yabancı Kaynakların Özkaynağı Aşan Kısmına İlişkin Finansman Giderleri 205
2.3. DİĞER KANUNLARA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER 205
2.4. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER NİTELİĞİNDE OLAN DİĞER GİDERLER 206
2.5. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KABUL EDİLMEYEN İNDİRİMLER İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER 206
2.5.1. Fark İşçilik Tutarının Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Kaydedilip Edilemeyeceği 206
2.5.2. Grup Şirketlerine Ortaklığı Bulunan Şirket Müdürlerine Genel Merkezce Belirlenen Dağıtım Anahtarına Göre Ödenen Ücretlerin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirilip İndirilemeyeceği 207
2.5.3. Finansal Kiralamaya Konu Taşıtlar ve Taşınmazlara İlişkin Vergiler İle Kiracıdan Kaynaklanan Cezaların Kiracıya Yansıtılarak Giderleştirilmesi 207
2.5.4. Şirketçe Ödenen Mahkeme Harcı, Avukatlık Ücreti ve Faizin Gider Olarak Gösterilip Gösterilmeyeceği 207

2.5.5. İş Kazaları Sonucunda Ödenen Tazminatların Gider Yazılıp Yazılamayacağı 208
2.5.6. Sözleşmeye İstinaden Kesilen Cezanın İndirim Konusu Yapılması İçin Fatura Düzenlenmesinin Şart Olup Olmadığı 208
2.5.7. Sosyal Güvenlik Kurumu Tarafından Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması Nedeniyle Kesilen Cezaların İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 208
2.5.8. Şirket Tarafından Belediyeden Kiralanan Yere Ait 2013 Yılı Kira Ödemesinin 2014 Yılında Yapılması Durumunda Ödenen Tutarın İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı....209
2.5.9. İş Görüşmesi Yapmak ve Müşteri Ağırlamak İçin Yat Kiralamanın Vergisel Boyutu 209
2.5.10. Ödemesi Ertelenen SGK Primlerinin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı....209
3. ZARAR MAHSUBU 209
3.1. GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU....210
3.2. DEVRALINAN VEYA BÖLÜNEN KURUMLARA AİT ZARARLARIN MAHSUBU....212
3.2.1. Devralınan Veya Bölünen Kurumlara Ait Zararların Mahsup Edilebilmesinin Şartları 212
3.2.1.1. Devralınan veya Bölünen Kurumların Son Beş Yıla İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Kanuni Süresinde Verilmiş Olması....212
3.2.1.3. Şartların İhlali Halinde Ziyaa Uğramış Sayılacak Vergi....213
3.2.2. Devir Ve Bölünmelerde Mahsup Edilecek Zarar Tutarı....213
3.2.3. Devir Ve Bölünme Halinde Zarar Mahsubunun Sırası 214
3.3. YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLARIN MAHSUBU....215
3.3. Zarar Mahsubu ile İlgili Örnek Özelgeler 217
3.3.1. Kasa Düzeltmesinden Oluşan Ticari Zararın Önceki Yıllara Ait Karlara Mahsubunun Olanaklı Olup Olmadığı 217
3.3.2. 6111 Sayılı Kanundan Yararlanılarak Ortaklar Cari Hesabının Düzeltilmesi Sonucu Bilançoda Oluşan Ticari Zararın Geçmiş Yıl Karlarından Mahsup Edilip Edilmeyeceği 217
3.3.3. Özel Hesap Döneminden Normal Hesap Dönemine Geçişte Zarar İndirimi Uygulaması....217
3.3.4. Tasfiye Dönemine Ait Zararın, Yasal Yedekler ve Geçmiş Yıl Kârlarından Mahsubu 217
3.3.5. Nev'i Değiştirme (Devir) Halinde, Varlıkları Devralan Kurumların, Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Devralınan Kurumun Geçmiş Yıl Zararlarını İndirim Konusu Yapıp Yapamayacakları....218
3.3.6. Beyannamede Gösterilmeyen Geçmiş Yıllara İlişkin Zararlarının Mahsubu 218
3.3.7. 2012 Takvim Yılı Beyannamenizden Doğan ve Sehven 2013 Takvim Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde İndirime Konu Edilmeyen Zararın Düzeltme Yolu İle İndirime Konu Edilip Edilemeyeceği 218
3.3.8. Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren Şirketin Bölge Dışındaki Şubelerinden Doğan Zararlarının Mahsubu....219
3.3.9. Devralınan Şirketin Zararlarının Devralan Şirketin Karından Mahsubu 219
3.3.10. Şirket Bilançosunda Görülen Geçmiş Yıl Zararlarının Sermayeye Eklenebilecek Nitelikteki Fonlar veya Yedek Akçeler Kullanılmak Suretiyle Kısmen veya Tamamen Kapatılmış Olmasının Önceki Hesap Dönemlerine İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde Ayrı Ayrı Gösterilen Geçmiş Yıl Zararlarının Kurum Kazancından İndirim Hakkını Sona Erdirip Erdirmediği....219
3.3.11. Nev'i Değişikliğine Tabi Tutulan Şirketin Kıst Dönem Zararlarının Takip Eden Geçici Vergi Beyannameleri ve İlgili Dönem Kurumlar Vergisi Beyannamesinde İndirime Konu Edilip Edilmeyeceği....220
4. DİĞER İNDİRİMLER 220

4.1. GENEL AÇIKLAMA 220
4.2. AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİ 220
4.2.1. KVK'YA GÖRE UYGULANACAK AR-GE İNDİRİMİ 221
4.2.2. 5746 SAYILI KANUNUN 3 ÜNCÜ MADDESİNE GÖRE UYGULANACAK AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİ 221
4.2.2.1. Tanımlar 222
4.2.2.2. Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetleri 223
4.2.2.2. Ar-Ge ve Tasarım Harcamalarının Kapsamı 225
4.2.2.3. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi Uygulaması 226
4.2.2.4. 5746 Sayılı Kanuna Göre Uygulanacak Ek Ar-Ge ve Tasarım İndirimi 226
4.2.2.5. 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerine İlişkin Olarak Kamu Kurum ve Kuruluşları İle 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 İle Uluslararası Fonlardan Alınan Destekler 227
4.2.2.6. Siparişe Dayalı Ar-Ge, Yenilik Ve Tasarım Faaliyetlerinde İndirim Uygulaması 228
4.2.2.7. Ar-Ge ve Tasarım İndiriminin Beyanname Üzerinde Gösterilmesi 229
4.2.3. 5746 SAYILI KANUNUN 3/A MADDESİNE GÖRE UYGULANACAK AR-GE İNDİRİMİ 229
4.2.3.1. 5746 Sayılı Kanunun 3/A Maddesine Göre Uygulanacak Ar-Ge İndiriminin Beyanname Üzerinde Gösterilmesi 230
4.2.4. TEKNOGİRİŞİM SERMAYESİ DESTEĞİ İNDİRİMİ (5746 Sayılı Kanun Md. 3/5) 230
4.2.4.1. Teknogirişim Sermaye Desteği İndiriminin Beyanname Üzerinde Gösterilmesi 232
4.2.5. Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyette Bulunanlara Sermaye Desteği Sağlayan Diğer Vergi Mükelleflerinin Yararlanacakları Vergi İndirimi) 232
4.2.5.1. Teknokent Sermaye Desteği İndiriminin Beyanname Üzerinde Gösterilmesi 233
4.2.6. Ar-Ge İndirimi İle İlgili Örnek Özelgeler 234
4.2.6.1. Ar-Ge Faaliyeti İle İlgili Olarak Başka Bir Şirket İle Sözleşme İmzalanmış Olması ve Ar-Ge Projesinin De Bu Şirket Adına Onaylanmış Olması Durumunda Yapılan Harcamaların Ar-Ge İndirimi Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı 234
4.2.6.2. TEYDEP'ten Maddi Destek Alan Ar-Ge Projesi Çerçevesinde Yapılan Harcamalara İlişkin İndirim Uygulaması Söz Konusu Harcamaların Muhasebeleştirilmesi 234
4.2.6.3. Sipariş Üzerine Gerçekleştirilen Ar-Ge Projeleri Nedeniyle Yapılan Harcamaların 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge Harcaması Olarak Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği 234
4.2.6.4. Ar-Ge Projeleri İçin Verilen Teminat Mektuplarına Ait Komisyon Giderlerinin ve Ar-Ge Merkezinizde Görevli Personel Ücretlerinin 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge İndirimine Konu Edilip Edilemeyeceği 235
4.2.6.5. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca Desteklenen Projenin Proje Ortağı Olan Şirketin Ar-Ge İndiriminden Faydalanıp Faydalanamayacağı 236
4.2.6.6. Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Zarar Olması Nedeniyle Kurumlar Vergisi Matrahı Oluşmaması Durumunda Sonraki Dönemlerde Ar-Ge İndirimden Yararlanılabilmesi İçin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporunun Düzenlenmesi 236

4.2.6.7. Ar-Ge İndiriminden Yararlanılması Halinde Verilmesi Gereken Belge ve Listelerin Başvuru Yapılan Kamu Kurumu Tarafından Onaylanmasının Gerekip Gerekmediği....236
4.2.6.8. TÜBİTAK Tarafından Hibe Olarak Verilecek Destek Tutarlarının İlgili Yılın Kurumlar Vergisi Beyanname Verme Süresi Geçtikten Sonra Belirlenmesi Halinde Ar-Ge İndirimi Uygulamasının Nasıl Olacağı....237
4.2.6.9. TÜBİTAK Tarafından Desteklenen Projenin Bitiş Tarihinden Sonra 5746 Sayılı Kanunla Sağlanan İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurlarından Yararlanıp Yararlanılamayacağı....237
4.2.6.10. Teknokent Bünyesinde Faaliyet Gösteren Şirketin 4691 Sayılı Kanun Çerçevesinde Yürütülen Projesinin Yanında Başka Bir Proje İçin 5746 Sayılı Kanun Hükümlerinden Yararlanıp Yararlanmayacağı....237
4.2.6.11. Devralınan Şirkete Ait Geçmiş Yıl Zararları İle Yararlanılmayan Ar-Ge İndiriminin Devralan Şirketin Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı....238
4.2.6.12. 4691 Sayılı Kanunundan Yararlanılması Durumunda, Bölgedeki Faaliyetlere İlişkin Proje Giderlerinin Ar-Ge İndirimine Konu Edilip Edilemeyeceği....238
4.2.6.13. Ar-Ge Faaliyeti Sonucu Oluşan İktisadi Kıymetlerin Satılması Halinde Yapılan Harcamaların İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı....238
4.2.6.14. Ar-Ge Merkezi Belgesinin Mükellefin Talebi Doğrultusunda İptal Edilmesi Durumunda Vergilendirme....239
4.3. Sponsorluk Harcamaları....239
4.3.1. Sponsorluk Harcamaları Ve Reklâm Harcamaları Ayrımı....240
4.3.2. Sponsorluk Harcamalarının Kurum Kazancından İndirilmesi İle İlgili Örnek Özelgeler....241
4.3.2.1. Türkiye Futbol Federasyonu İle Reklam Karşılığı Yapılan Akaryakıt Anlaşmasının Reklam Harcaması Olup Olmadığı....241
4.3.2.2. Sponsorluk Sözleşmesi Kapsamında Amatör Spor Kulübüne Verilen Fizik Tedavi Hizmetinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu....242
4.3.2.3. İsim Hakkının Sponsorluk Harcaması Olup Olmadığı....242
4.3.2.4. Sponsor Olarak Fatura Karşılığında Yapılan Harcamaların Kurumlar Vergisi Matrahından Nasıl İndirileceği....242
4.3.2.5. Türkiye Basketbol Federasyonu İle İmzalanan Sözleşmeye Göre Yapılan Harcamaların Reklam Harcaması Mı, Sponsorluk Harcaması Mı Olduğu....242
4.4. BAĞIŞ VE YARDIMLAR....242
4.4.1. Bağış ve Yardımların Yapılacağı Kurum ve Kuruluşlar....243
4.4.2. Bağış ve Yardımlar Makbuz Karşılığı Yapılmalıdır....243
4.4.3. Bağış ve Yardımların Üst Sınırı....243
4.4.4. Bağış ve Yardımların Aynen Yapılması Halinde Değer Tespiti....245
4.5. KVK'nın 10 uncu Maddesinin (1/ç) Bendinde Yer Alan ve %5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar....245
4.5.1. Okul, Sağlık Tesisi ve Öğrenci Yurtlarına Yapılan Bağışlar....246
4.5.2. Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzurevi, Bakım ve Rehabilitasyon Merkezlerine Yapılan Bağış ve Yardımlar....247
4.5.3. İbadethaneler İle Diyanet İşleri Başkanlığı Denetiminde Yaygın Din Eğitimi Verilen Tesislere Yapılan Bağışlar....247
4.5.4. Gençlik ve Spor Bakanlığına Ait Gençlik Merkezleri İle Gençlik ve İzcilik Kamplarının Yapılan Bağışlar....248

4.6. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar....248
4.7. CUMHURBAŞKANINCA BAŞLATILAN YARDIM KAMPANYALARINA MAKBUZ KARŞILIĞI YAPILAN AYNİ VE NAKDİ BAĞIŞLAR....249
4.8. TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİNE VE TÜRKİYE YEŞİLAY CEMİYETİNE MAKBUZ KARŞILIĞI YAPILAN NAKDİ BAĞIŞ VE YARDIMLAR....249
4.9. Bağış ve Yardımların Kurum Kazancından İndirilmesi İle İlgili Örnek Özelgeler....249
4.9.1. Okullarda Isınma Amaçlı Kullanılacak LPG İçin Gerekli Altyapının Oluşturularak Bedelsiz Teslim Edilmesi ve Akabinde Bedelsiz Olarak LPG Bağışlanmasında Belge Düzeni Ve Kurumlar Vergisi, KDV, ÖTV....249
4.9.2. Derneğin İktisadi İşletmesinin Yapacağı Bağış ve Yardımlar....250
4.9.3. Makbuz Karşılığı KKTC Sağlık Bakanlığına Yapılacak Ödemenin Şirketin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı....250
4.9.4. İki Tam Yıldan Uzun Süredir Kayıtlı Taşınmazın Bağışlanmasının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu....250
4.9.5. Derneğe Yapılan Arsa Bağışının Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği....250
4.9.6. Üniversiteye Çek Senet veya Cari Hesap Bakiyelerinden Yapılan Bağışın Kurumlar Vergisi Açısından Durumu....251
4.9.7. Belediyeye Yapılan Şartlı Bağışın Beyanname Üzerinden Ne Şekilde İndirim Konusu Yapılacağı....251
4.9.8. İşletmeye Ait Taşıtın Bağışı....251
4.9.9. Mülkiyeti Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf İle Kamu Yararına Çalışan Derneğe Ait Arsa Üzerine İnşa Edilen Cami İnşaatı İçin Yapılan Harcamaların Kurum Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı....251
4.10. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU OLARAK AYRILAN TUTARLARIN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDE AYRICA GÖSTERİLEREK KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ....252
4.10.1. İndirim Şartları....252
4.10.2. İndirim Tutarının Hesaplanması....252
4.10.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi....253
4.11. TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİM....254
4.11.1. İndirim Kapsamındaki Hizmetler....254
4.11.2. İndirimden Faydalanma Şartları....254
4.11.2.1. İndirimden Faydalanabilecek Şirketlerin Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konusu....254
4.11.2.2. Hizmetin, Türkiye'den Münhasıran Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum İçin Yapılmış Olması....255
4.11.2.3 Faturanın Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum Adına Düzenlenmesi....255
4.11.2.4. Türkiye'den Verilen, Mimarlık, Mühendislik, Tasarım, Yazılım, Tıbbi Raporlama, Muhasebe Kaydı Tutma, Çağrı Merkezi, Ürün Testi, Sertifikasyon, Veri Saklama, Veri İşleme ve Veri Analizi Hizmetlerinden Yurt Dışında Yararlanılması....255
4.11.2.5. İlgili Bakanlığın İzin ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetleri İle Mesleki Eğitim Hizmetlerinin Yararlanıcısının Yurt Dışında Olması....255
4.11.3. Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi ve Beyanı....255
4.11.3.1. İndirim Tutarının Tespiti....255
4.11.3.2. Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi....256

4.11.3.3. İlgili Bakanlığın İzni ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim ve Belgeler 256
4.11.3.4. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler....256
4.11.4. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi Ve Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İndirimi İle İlgili Örnek Özelgeler....257
4.11.4.1. Klinik Çalışma Raporları Düzenleme Faaliyetinden Elde Edilen Kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu Maddesinin Birinci Fıkrasının (ğ) Bendine Göre Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı 257
4.11.4.2. Yurt Dışı Mukimi Şirketlere Verilen Yazılım, Tasarım ve Yazılım Projeleri Destek Hizmetlerinden Elde Edilen Gelirin Kurum Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı....257
4.11.4.3. Fuar Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketin Yabancı Katılımcılara Sunduğu Fuar Organizasyonu Hizmetinden Elde Ettiği Kazancın Vergilendirilmesi 257
4.11.4.4. Yurt İçinde ve Yurtdışında Verilen Mimarlık, Mühendislik, Etüt, Plan, Proje, Harita ve Benzeri Hizmetler İçin İndirim Uygulanacak Kurum Kazancı Belirlenirken Hangi Tarihin Esas Alınacağı ve İndirimden Yararlanılan Kazanç İle İlgili Olarak Yurtdışında Ödenen Vergilerin Türkiye'de Bu Kazançlar Üzerinden Tarh Olunan Kurumlar Vergisinden Mahsup Konusu Yapılıp Yapılmayacağı....257
4.11.4.5. Yurtdışında Mukim Kişilerin Türkiye'de Tedavi ve Ameliyatlarının Yapılabilmesi İçin Verilen Hizmetler 258
4.11.4.6. Türkiye'de Yerleşik Olan Yabancı Uyruklu Kişi ve Kurumlara Verilen Eğitim Hizmeti Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın %50'sinin KVK'nın 10 uncu Maddesinin (1/ğ) Bendine Göre İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı....258
4.11.4.7. Yurtdışında Mukim Firmanın Serbest Bölgede Bulunan İştirakine Ait Muhasebe Kayıtlarının Mail Ortamında Verilmesi Durumunda Kurumlar Vergisi Uygulaması 258
4.11.4.8. Yurt Dışındaki Firmalara Türkiye›den Alınacak Tekstil Ürünlerine İlişkin Verilen Kalite Kontrol Hizmetinden Elde Edilen Gelirin İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı 258
4.11.4.9. Yurt Dışı Mukimi Kurumlara Verilen Ürün Testi, Ürün Analizi İle Ürünlerin Uygunluğuna Yönelik Raporlama Ve Sertifikasyon Hizmetleri Karşılığında Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi....259
4.11.4.10. Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Hastalara Verilen Sağlık Hizmetine İlişkin Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi....259
4.12. Korumalı İşyeri İndirimi 259
4.13. NAKDİ SERMAYE ARTIŞINDAN KAYNAKLANAN İNDİRİM....260
4.13.1. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Sermaye Artırımı Usul ve Esasları 261
4.13.2. İndirim Uygulamasının Kapsamı....261
4.13.3. İndirim Uygulamasının Tespitindeki Nakdi Sermaye Artışları:....261
4.13.4. İndirim Uygulamasının Tespitindeki Sermaye Avanslarının Durumu....262
4.13.5. İndirim Uygulamasında Faiz Oranı: 262
4.13.6. İndirim Uygulamasında Süre:....263
4.13.7. İndirim Uygulamasında Dikkate Alınacak İndirim Oranı:....263
4.13.7.2. Farklılaştırılmış indirim oranı uygulanacak haller:....263
4.13.7.3. İndirim uygulamasına getirilen sınırlamalar: 264
4.13.8. İndirim Tutarının Hesaplanması:....264
4.13.9. Sermaye Artırımı İndiriminde Özellikli Durumlar: 265
4.13.9.1. Her bir hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanma: 265

4.13.9.2. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirime konu edilemeyen tutarın sonraki dönemlere devri: 265
4.13.9.3. Sermaye azaltımı: 265
4.13.10. İndirimin Beyanname Üzerinde Gösterilmesi: 265
4.13.11. Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi Uygulama Örneği: 266
4.13.12. Nakdi Sermaye Artırımından Kaynaklanan İndirim İle İlgili Örnek Özelgeler 269
4.13.12.1. Faaliyet Gelirinin Tamamı Kira Gelirinden Oluşan Firmanın Nakdi Sermaye Artırımından Kaynaklanan Faiz İndiriminden Yararlanıp Yararlanamayacağı 269
4.13.12.2. Kar Dağıtımından Sonra Yapılan Sermaye Artırımının İndirimden Yararlanıp Yararlanamayacağı 269
4.13.12.3. Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Gerçekleştirilen Yatırımların Finansmanı Amacıyla Sermayeye Nakden Yatırılan Tutarın Nakdi Sermaye İndiriminden Yararlanılıp Yararlanılmayacağı 269
4.13.12.4. İnşaat Projeleri İçin Banka Kredisi Kullanılarak Arsa Satın Alınmasından Daha Sonraki Bir Tarihte Nakdi Sermaye Artırımında Bulunulması Halinde Nakden Artırılan Sermayenin Bu Kredinin Kapatılmasında Kullanılması 269
4.14. Yatırım İndirimi İstisnası 270
4.15. Diğer Kanunlara Göre Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar 270
4.15.1. Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar 270
4.15.2. 7269 sayılı Kanun Uyarınca Afetzedelere Yapılacak Bağış ve Yardımlar 270
4.15.3. 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'na Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar 271
4.15.4. TÜBİTAK'a Yapılan Bağış ve Yardımlar 271
4.15.5. Üniversitelere ve İleri Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağış ve Yardımlar 271
4.15.6. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna Yapılan Bağışlar 271
4.15.7. Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna Yapılacak Bağış ve Yardımlar 272
4.15.8. Gülhane Askeri Tıp Akademisine Yapılacak Bağış ve Yardımlar 272
4.15.9. Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları 272

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM 273
TAM MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK ESASLAR 273
1. HESAP DÖNEMİ, TİCARİ VE MALİ BİLANÇO, TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER 273
1.1. HESAP DÖNEMİ 273
1.2. TİCARİ BİLANÇO VE MALİ BİLANÇO 273
1.3. DEFTER TUTMA 274
1.4. Kurum Kazancının Tespit Şekilleri ve Tahakkuk Esası 274
1.4.2. İşletme Hesabı Esasında Kurum Kazancının Tespiti 275
1.4.3. Safi Kurum Kazancının Saptanmasında Tahakkuk Esası 276
1.4.4. Hasılat Kavramı 276
1.4.5. Tam Mükellef Kurumların Safi Kurum Kazancının Tespitinde Özellik Gösteren Durumlar 276
1.4.5.1. Zirai Faaliyette Bulunan Kurumlarda Kazanç Tespiti 276
1.4.5.2. Ülke Dışı Faaliyet Gelirlerinde Kazanç Tespiti 277
1.4.5.3. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Kazanç Tespiti 277
1.4.5.4. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesi 277
1.4.5.4.1. Kontrol Edilen Kurum Kavramı 277

1.4.5.4.2. Kontrol Edilen Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesinin Şartları 278
1.4.5.4.2.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Bileşimi 278
1.4.5.4.2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Vergi Yükü 279
1.4.5.4.2.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Asgari Gayrisafi Hasılat Tutarı 279
1.4.5.4.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Türkiye'de Vergilendirilecek Kazançları 279
1.4.5.4.4. Yurt Dışındaki İştirak Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu 280
2. TAM MÜKELLEF KURUMLARDA YILLIK VE MUHTASAR BEYANNAMENİN VERİLME ZAMANI VE YERİ 281
2.1. TAM MÜKELLEF KURUMLARDA YILLIK BEYAN 281
2.2. Tam Mükellef Kurumlarda Muhtasar Beyanname 282
2.2.1. Tam Mükellef Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Tevkifatı 282
2.2.2. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar 283
2.2.3. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar 283
2.2.3.1. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri 283
2.2.3.2. Kooperatiflere Ödenen Kira Bedelleri 284
2.2.3.3. Her Nev'i Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri 284
2.2.3.4. Mevduat Faizleri, Repo Gelirleri ve Katılım Bankalarından Elde Edilen Gelirler; 284
2.2.3.5. Kâr Payları 285
2.2.3.6. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat 285
2.2.3.7. 5602 sayılı Kanunda Kapsamında Yapılan Komisyon, Prim Ve Benzeri Ödemelerde Yapılacak Tevkifat 286
2.2.3.8. 213 sayılı VUK'un 11 inci Maddesinin Yedinci Fıkrası Kapsamında Yapılacak Tevkifat 286
2.2.3.8.1. Kesinti Kapsamına Alınan Ödemeler 287
2.2.3.8.1.1. İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerine İlişkin Ödemeler Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi 287
2.3. TEVKİFAT UYGULAMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR 289
3. TAM MÜKELLEF KURUMLARDA KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ 289
3.1. Yıllık Kurumlar Vergisinin Ödenmesi 289
3.2. Tam Mükellef Kurumlarca Yapılacak Stopajda Ödeme 289
3.3. TAM MÜKELLEF KURUMLARIN TEVKİF SURETİYLE VE YURT DIŞINDA ÖDEMİŞ OLDUKLARI VERGİLERİN MAHSUP VE İADESİ 290
3.3.1. Tevkif Suretiyle Ödenmiş Vergilerin Mahsup ve İadesi 290
3.3.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade 292
3.3.2.1. Mahsup Yoluyla İade 292
3.3.2.2. Nakden İade 292
3.3.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri 294
3.3.4. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması 294
3.3.5. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu 294
3.3.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kesilen Vergilerin Mahsubu ve İadesi 295
3.3.7. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubunda Mahsuba Konu Borcun Türüne Göre Değişen Uygulama 295
3.4. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu 296
3.5. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP VE İADESİ 297
3.5.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup 297
3.5.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade 297
3.5.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu 298
3.5.4. Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesi 298

3.5.5. Katma Değer Vergisi İade Alacağının Geçici Vergiye Mahsubu 298
3.6. Yurt Dışında Ödenen Vergiler ile Yurt İçinde Tevkif Suretiyle Ödenen Vergiler ve Geçici Verginin Mahsubunda öncelik sırası 299

BEŞİNCİ BÖLÜM 301
DAR MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ 301
1. DAR MÜKELLEF KURUM 301
2. Dar Mükellef Kurum Kazancında Elde Etme 301
2.1. Türkiye'de Elde Edilen Ticari Kazançlar 302
2.2. Türkiye'de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları 302
2.3. Türkiye'de Elde Edilen Zirai Kazançlar 303
2.4. Türkiye'de Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratları 303
2.5. Türkiye'de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları 303
2.6. Türkiye'de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar 303
3. VERGİ ANLAŞMALARININ DAR MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDEki ÖNEMİ 303
4. DAR MÜKELLEFIYETE TABI KURUMLAR TARAFINDAN İNDIRILEMEYECEK GIDERLER 304
5. Dar Mükellef KURUMLARDA Kazanç Tespiti 304
6. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Safi Kazancın Tespiti 305
7. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA BEYAN VE TEVKİFAT ESASI 306
7.1. Dar Mükellef Kurumlarda Yıllık Beyan 306
7.1.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmesinin Zorunlu Olduğu Haller 307
7.1.2. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmesinin İhtiyari Olduğu Haller 307
7.1.3. Yabancı Kurumların Türkiye'de Vergilendirilmeyecek Ticari Kazançları 308
7.2. Yıllık Beyannamenin Verilme Süresi 308
7.3. Tarhiyatın muhatabı 309
8. Dar Mükellef Kurumlarda Özel Beyan Esası 309
9. Dar Mükellef Kurumlarda Tevkifat Esası 310
9.1. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar 311
9.1.1. Yıllara sari inşaat ve onarım işleri hakediş bedelleri 311
9.1.2. Serbest meslek kazançları 311
9.1.3. Gayrimenkul sermaye iratları 311
9.1.4. Menkul sermaye iratları 311
9.1.5. 213 sayılı VUK'un 11. maddesinin yedinci fıkrası kapsamında yapılacak tevkifat 313
9.1.5.1. Kesinti kapsamına alınan ödemeler 313
9.1.5.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi 313
9.1.6. Kâr payları üzerinden yapılacak tevkifat 314
9.1.7. Ana merkeze aktarılan tutar üzerinden yapılacak tevkifat 315
9.1.8. Gayrimaddi hakların satış, devir ve temliki karşılığında alınan bedellerde tevkifat 315
9.1.9. Sergi ve panayırlarda elde edilen ticari kazançlarda tevkifat 315
9.1.10. Vergi cennetlerine yapılan ödemelerde tevkifat uygulaması 315
9.2. Tevkifata Tabi Tutulan Kazanç ve İratların Beyanı 316
9.3. DAR MÜKELLEFİYETTE ÖDEME 317
9.4. DAR MÜKELLEFLerin vergilendirilmesi ile ilgili özelgeler 317
9.4.1. Yurtdışından Alınan Analiz Hizmetlerinin KV ve KDV Karşısındaki Durumu 317
9.4.2. Danimarka mukimi firmadan server ve yazılım vasıtasıyla alınan TV yayını dağıtım hizmetinin Kurumlar Vergisi ve KDV Kanunu karşısındaki durumu 318
9.4.3. Yurt Dışındaki Firmadan Alınan Hizmet Karşılığı Ödenen Bedelin Vergilendirilmesi 318
9.4.4. Yurt dışındaki firmadan alınan hizmet karşılığı ödenen bedelin vergilendirilmesi 319

ALTINCI BÖLÜM **321**
GEÇİCİ VERGİ **321**
1. Geçici Vergiye Tabi Mükellefler 321
2. Geçici Vergi Dönemleri 321
2.1. Normal Hesap Döneminde 322
2.2. Özel Hesap Döneminde 322
2.3. İşe Başlama, İşi bırakma ve Hesap Döneminin Değişmesi 322
3. Geçici Vergi Matrahının Tespiti 322
3.1. Değerlemeye İlişkin Bazı Hususlar 322
3.1.1. Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Olan Borç ve Alacakların Değerlemesi 322
3.1.2. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması 322
3.1.3. Maliyet Tespit Yönteminin Seçimi 323
3.1.4. Şüpheli Alacaklar 323
3.1.5. Amortisman Uygulaması 323
3.1.6. Dönem Sonu Mal Mevcutlarının Tespiti ve Değerlemesi 323
3.1.7. Özellik Gösteren Durumlar 323
4. Geçici Vergi Oranı 326
5. Geçici Verginin Beyanı ve Ödenmesi 326
6. Geçici Verginin MAHSUBU 326

YEDİNCİ BÖLÜM **327**
KURUMLAR VERGİSİ, GEÇİCİ VERGİ VE INDIRIMLI KURUMLAR VERGISI **327**
1. GENEL AÇIKLAMA 327
1.1. KURUMLAR VERGİSİ ORANI 327
1.2. GEÇİCİ VERGİ ORANI 327
2. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ 328
2.1. İndirimli vergi uygulamasına ilişkin Cumhurbaşkanına verilen yetki 328
2.2. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasının kapsamı 329
2.3. İndirimli vergi oranından yararlanamayacaklar sektörler ile yatırım alanları 329
2.4. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması 330
2.4.1. İşletme Döneminde Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması 330
2.4.1.1. Yatırım Harcamaları İçinde Dikkate Alınmayacak Harcamalar 331
2.4.1.2. Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlarda (İşletme Dönemi) İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasına Ne Zaman Başlanacaktır? 331
2.4.1.3. Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması 332
2.4.1.3.1. Yatırım Dönemi İle Hangi Tarih Aralığı İfade Edilmektedir? 332
2.4.1.3.2. Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması 333
2.4.1.3.3. Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulama Örnekleri 334
2.4.1.3.4. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazancın Kapsamı Ve İndirimli Vergi Oranı Uygulamasında Öncelik Sırası 337
2.5. Kurumlar vergisi matrahının birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançtan düşük olması 337
2.6. Tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması 338
2.6.1. Tevsi yatırım kavramı 338

2.6.2. Tevsi Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Dönemin Tespiti 339
2.6.3. Dönem Sonunda Kurumun Aktifine Kayıtlı Bulunan Toplam Sabit Kıymet Tutarının Tespiti 340
2.6.4. Tevsi Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulama Örneği 341
2.7. Kanunda belirtilen şartlara uyulmaması halinde yapılacak işlemler 342
2.8. Teşvik belgeli yatırımların devri 342
2.8.1. Yatırımın Faaliyete Geçmeden Önce Devredilmesi Durumu 342
2.8.2. Yatırımın Kısmen veya Tamamen Faaliyete Geçmesinden Sonra Devredilmesi Durumu 342
2.9. Yatırıma katkı tutarında endeksleme 343
2.10. İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamalarıNDA KDV İadesi ve indirimli kurumlar vergisi uygulaması....344
2.11. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER....345
2.11.1. Yapılmakta Olan Yatırım İle İlgili Harcamaların Doğrudan Gider Yazılması veya Aktifleştirilmesi Halinde İndirimli Kurumlar Vergisinin Uygulamasından Yararlanılıp Yararlanılmayacağı 345
2.11.2. Teşvik Belgesi Kapsamında Başlanılan Yatırımlarda Vergi Teşviklerinden Ne Zamandan İtibaren Yararlanılacağı....345
2.11.3. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Ve Tevsi Yatırımdan Elde Edilen Kazancın Ayrı Hesaplarda İzlenmek Suretiyle Tespit Edilememesi Halinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Kazancın Nasıl Tespit Edileceği....345
2.11.4. Hidroelektrik Santrali Yatırımı Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A Maddesinde Belirtilen Hükümlerden Yararlanılıp Yararlanılamayacağı 346
2.11.5. Yatırım Teşvik Belgesine İstinaden Faydalanılan Desteğin Makine Alımında Kullanılması Halinde İndirimli Kurumlar Vergisine Konu Edilip Edilemeyeceği 346
2.11.6. Teşvik Belgesine Bağlanmış Yatırımlar Çerçevesinde Finansal Kiralama Yoluyla İktisap Edilen Makineler Dolayısıyla İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasından Faydalanıp Faydalanılamayacağı 346
2.11.7. Eğitim-Öğretim Kazanç İstisnasından Faydalanacak Şirketin İndirimli Kurumlar Vergisi Oranından Yararlanıp Yararlanamayacağı Ve İndirimli Kurumlar Vergisi Teşvikinin Uygulanmasına Ne Zaman Başlanılacağı Hususları 347
2.11.8. Yatırım Teşvik Belgesinde Vergi İndirim Tutarının %90 Ve Yatırıma Katkı Oranının Da %60 Olarak Belirlendiği Belirtilerek, Vergi İndirim Tutarının Nasıl Hesaplanacağı İle Hangi Geçici Vergi Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisinden Faydalanamayacağı....347
2.11.9. Tevsi Yatırım Kapsamında Bazı Ünitelerin Tamamlama Vizesinden Önce Üretime Başlaması Halinde İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanmaya Ne Zaman Başlanacağı 347
2.11.10. Nevi Değişikliği Yoluyla Münfesih Hale Gelen Limited Şirketin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması 348
2.11.11. Tevsi Yatırımda İndirimli Kurumlar Vergisi Hesaplanması....348
2.11.12. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması 349
2.11.13. Komple Yeni Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi....349
2.11.14. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Kıymetlerin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Dikkate Alınacak Yatırıma Katkı Tutarın Belirlenmesinde Hangi Tutarın Dikkate Alınacağı....350
2.11.15. Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Kazanç Elde Edilmesi Durumunda Yatırımın Kısmen veya Tamamen İşletilmeye Başlanıldığı Dönemde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasından Nasıl Yararlanılacağı 350

2.11.16. Tamamlanmış Bina Alımı İçin Yapılan Harcamaların İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanıp Yararlanmayacağı 350
2.11.17. Komple Yeni Yatırımda İndirimli Kurumlar Vergisi Hesaplanacak Kazancın Tespiti 351
2.11.18. Yatırım Tamamlama Vizesi Gerçekleştirilen Yatırımın Kiraya Verilmesi Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması 351
2.11.19. 2015 ve 2016 Yıllarında Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması 351
3. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması 352
3.1. KOBİ kavramının tanımı 352
3.2. KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasının şartları 353
3.2.1. Birleşmenin, KVK'nın 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması 353
3.2.2. Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması 354
3.2.3. Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması 354
3.3. Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması 354
3.4. KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasına ilişkin diğer hususlar 355
4. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ 355
4.1. Yasal Düzenleme 355
4.2. Vergi İndiriminden Yararlanacak Olanlar 356
4.3. Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları 357
4.3.1. İlgili Dönem Beyannamelerinin Kanuni Süresi İçerisinde Verilmiş Ve Bu Beyannameler Üzerine Tahakkuk Eden Vergilerin De Kanuni Süresi İçerisinde Ödenmiş Olması 357
4.3.2. İlgili Dönemlere İlişkin Olarak Beyana Tabi Vergi Türleri İtibarıyla İkmalen, Re'sen Veya İdarece Yapılmış Bir Tarhiyat Bulunmaması 358
4.3.3. Vergi İndiriminin Hesaplanacağı Beyannamenin Verildiği Tarih İtibarıyla Vergi Aslı (Vergi Cezaları Dâhil) 1.000 TL'nin Üzerinde Vadesi Geçmiş Borcunun Bulunmaması 359
4.3.4. Vergi İndiriminin Hesaplanacağı Beyannamenin Ait Olduğu Yıl İle Önceki Dört Takvim Yılında Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu Maddesinde Sayılan Fiillerin İşlenmemiş Olması 359
4.3.5. Vergi İndirimi Uygulaması 360

SEKİZİNCİ BÖLÜM 363
UYGULAMA ÖRNEKLERİ 363

EKLER 379
Ek 1: TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI 379
EK 2 : TÜRKİYE'NİN İMZALADIĞI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDAKİ İŞ YERİ TESPİT SÜRELERİ 384
EK 3 : TÜRKİYE'NİN İMZALADIĞI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDAKİ TEMETTÜLERE İLİŞKİN TEVKİFAT ORANLARI 388

KAYNAKÇA 394

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİYET

1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU

Kurumlar vergisi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun 1 inci maddesinde yer alan; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının bir hesap dönemi içinde elde ettikleri gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kurum kazançları üzerinden hesaplanır. KVK dört ana kısımdan oluşmakta olup, tam mükellefiyet esasında vergilendirme ve dar mükellefiyet esasında vergilendirme hükümleri ayrı kısımlar halinde düzenlenmiştir. Kanunun 6 ncı maddesinde tam mükellef, 22 nci maddesinde ise dar mükellef kurumların kazançlarının tespitine ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu(GVK)'nun 2 nci maddesinde yer alan gelir unsurları kurumlar vergisi yönünden bütün halinde ve niteliğine bakılmaksızın, kurum kazancını oluşturmaktadır. Bu kazanç ve iratlar şunlardır:

- Ticari Kazanç
- Zirai Kazanç
- Ücret
- Serbest Meslek Kazançları
- Gayrimenkul Sermaye İratları
- Menkul Sermaye İratları
- Diğer Kazanç ve İratlar

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, yukarıda sayılan gelir unsurlarından oluşan kazançları "kurum kazancı" olarak adlandırılmaktadır. Başka bir deyişle kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren gelir unsurlarından oluşan kurum kazançları, kurumlar vergisine tabi olacaktır.

2. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ

KVK'da yer alan "kurum" ifadesi, Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumları ifade etmektedir. Buna göre kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlar şunlardır;

- Sermaye şirketleri.
- Kooperatifler.
- İktisadî kamu kuruluşları.
- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.
- İş ortaklıkları

2.1. SERMAYE ŞİRKETLERİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu[1] (TTK)'nun 124 üncü maddesinde; ticaret şirketlerinin kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerinden ibaret olduğu belirtilmektedir. Söz konusu madde hükmüne göre, ticaret şirketleri; şahıs şirketleri

1 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ve sermaye şirketleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Şahıs şirketleri kavramı kollektif ve adi komandit şirketleri; sermaye şirketleri ise anonim, eshamlı komandit ve limited şirketleri ifade etmektedir.

Bu ayrım, KVK'da da esas alınmıştır. Kanunun 2 nci maddesinde, sermaye şirketleri; TTK hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar, şeklinde tanımlanmıştır. Böylelikle şahıs şirketi olan kolektif ve adi komandit şirketler kurumlar vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır.

Öte yandan, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti, şirketin elde etiği tüm kazanca değil, sadece komanditer ortağın payına düşen kazanca yöneliktir. Komandite ortaklara isabet eden kazanç ise komandite ortakların ticari kazancı mahiyetinde olup, gelir vergisine tabidir.

Maddenin (1) numaralı fıkrasında ayrıca, kurumlar vergisi uygulaması açısından Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonların sermaye şirketi sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

KVK'nın 2 nci maddesi uyarınca sermaye şirketi sıfatıyla kurumlar vergisi mükellefi sayılan kurumlara ilişkin açıklamalar aşağıdadır;

2.1.1. Anonim Şirketler

TTK'nın 329 uncu maddesine göre, anonim şirket; sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Ortaklarının sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlıdır.

Anonim şirketlerde pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile şirkete karşı sorumludur.

Yatırım ortaklıkları; 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kollektif yatırım kuruluşları arasında yer almaktadır. 6362 sayılı Kanunun "Yatırım ortaklıkları" başlıklı 48 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında Yatırım ortaklıkları, sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, girişim sermayesi yatırımları ile Kurulca belirlenecek diğer varlık ve haklardan oluşan portföyleri işletmek amacıyla, paylarını ihraç etmek üzere kurulan sabit veya değişken sermayeli anonim ortaklıklar şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca, Kanunun 49 uncu maddesine göre de yatırım ortaklıklarına kuruluş izni verilebilmesi için yatırım ortaklıklarının kayıtlı sermayeli olarak anonim ortaklık şeklinde kurulmaları zorunludur.

Dolayısıyla yatırım ortaklıkları, sermaye piyasası mevzuatı uyarınca anonim şirket şeklinde kurulacağından, kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır.

2.1.2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

TTK'nın 564 üncü maddesine göre, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket; sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde "komandite" ve "komanditer" olmak üzere iki çeşit ortak bulunur. Komandite ortakların sorumluluğu sınırsız, komanditer ortağın sorumluluğu ise koydukları sermaye ile sınırlıdır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdür. Diğer sermaye şirketleri safi kurum kazançları üzerinden vergilendirilmesine karşın, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi, komandite ortağın kâr payı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanır. Çünkü KVK'nın "İndirilecek gider-

ler" başlıklı 8 inci maddesinin (1/ç) bendinde eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın hissesine isabet eden kâr payının, safi kurum kazancının tespitinde gayri safi hasılattan indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

2.1.3. Limited Şirketler

TTK'nın 573 üncü maddesine göre; limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.

Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir.

2.1.4. Fonlar

KVK uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılmaktadır.

Fonların tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Mal varlığı, kurucusunun mal varlığından ayrıdır. Yatırım ortaklıkları ise anonim şirket şeklinde kurulduklarından sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 52 nci maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre, Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri uyarınca tasarruf sahiplerinden fon katılma payı karşılığında toplanan para ya da diğer varlıklarla, tasarruf sahipleri hesabına, inançlı mülkiyet esaslarına göre Kurulca belirlenen varlık ve haklardan oluşan portföy veya portföyleri işletmek amacıyla portföy yönetim şirketleri tarafından fon iç tüzüğü ile kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlığına yatırım fonu adı verilir.

Kurumlar vergisi uygulamasında, fonlara ait vergisel yükümlülükler fonun kurucusu veya kurucuları tarafından yerine getirilecektir. Başka bir ifadeyle, fonlarda kurumlar vergisi tarhiyatının muhatabı fonun kurucusu veya kurucularıdır.

Fonların, Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi olması halinde, sermaye şirketi sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi başlıca fonlar aşağıdaki gibidir.

- Yatırım Fonları
- Emeklilik Yatırım Fonları
- Konut Finansmanı Fonları
- Varlık Finansmanı Fonları

Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılarak kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

a- Yatırım Fonu

6362 sayılı Kanunun 52 nci maddesine göre sermaye Piyasası Kanunu hükümleri uyarınca katılma payları karşılığında toplanan para ya da diğer varlıklarla, tasarruf sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre portföy yönetmek amacıyla portföy yönetim şirketleri tarafından içtüzük ile kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlığına yatırım fonu adı verilir. 6362 sayılı Kanuna göre yatırım fonları yalnızca Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yetkilendirilmiş portföy yönetim şirketleri tarafından kurulabilmektedir. Yatırım fonları içtüzüklerinde belirtilmek koşuluyla; tahvil ve bono fonu, hisse senedi fonu, sektör fonu, iştirak fonu, grup fonu, yabancı menkul kıymetler fonu,

kıymetli madenler fonu, altın fonu, karma fon, likit fon, değişken fon, endeks fon, özel fon, serbest yatırım fonu olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca, girişim sermayesi yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım fonları da KVK uygulanması açısından yatırım fonu olarak kabul edilecektir.

b- Emeklilik Yatırım Fonları

4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun 15 inci maddesine göre kurulan ve bireysel emeklilik sisteminde faaliyet göstermek üzere, anılan Kanun ile ihdas edilen emeklilik branşında ruhsat almış şirket olarak tanımlanan emeklilik şirketi tarafından, emeklilik sözleşmesi çerçevesinde alınan ve katılımcılar adına bireysel emeklilik hesaplarında izlenen katkıların, girişimin dağıtılması ve inançlı mülkiyet esaslarına göre işletilmesi amacıyla oluşturulan malvarlığıdır. Fon, yukarıda bahsedilen Kanunda yer alan amaçlar dışında kullanılamaz ve kurulamaz.

c- Konut Finansmanı Fonları

İhraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, ipoteğe dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre fon iç tüzüğü ile kurulan ve tüzel kişiliği olmayan mal varlığıdır.

d- Varlık Finansmanı Fonları

İhraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre fon iç tüzüğü ile kurulan ve tüzel kişiliği olmayan mal varlığıdır. Mal varlığı, kurucusunun mal varlığından ayrıdır.

2.1.5. Tek Bir İçtüzük Kapsamında İhraç Edilen Tüm Fonları Kapsayarak, Yatırım Fonu Olarak Tanımlanan Şemsiye Fon Adına Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Tesis Edilip Edilmeyeceği

09.07.2013 tarihli 28702 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliğinin *"Şemsiye fon"* başlıklı 4 üncü maddesinde;

"*(1) Şemsiye fon, katılma payları tek bir içtüzük kapsamında ihraç edilen tüm fonları kapsayan yatırım fonudur.*

(2) Şemsiye fon, aşağıda belirtilen varlıklar ve işlemlerden oluşan portföy veya portföyleri işletmek amacıyla kurulur ve bunun dışında herhangi bir işle uğraşamaz.

...

(3) Şemsiye fon içtüzüğünde yer alan ve aşağıda belirtilen esaslara uygun olarak, her katılma payı ihracı için ayrı bir izahname ve yatırımcı bilgi formu düzenlenmesi şartıyla, şemsiye fona bağlı fonlar oluşturulur.

***a)** Her bir fonun tüm varlık ve yükümlülükleri birbirinden ayrıdır.*

***b)** Şemsiye fonun kuruluş giderleri ile fonların katılma payı ihraç giderleri hariç olmak üzere, bir şemsiye fon için yapılması gereken tüm giderler fonların toplam değerleri dikkate alınarak oransal olarak bu fonların portföylerinden karşılanır.*

***c)** Bir şemsiye fonun bu Tebliğin 28 inci ve 29 uncu maddeleri uyarınca tasfiye edilmesi veya devredilmesi durumunda, bu şemsiye fona bağlı fonların da tasfiye edilmesi veya devredilmesi gerekir.*

ç) Bu Tebliğde yer alan hükümler aksi belirtilmedikçe her bir fon için ayrı ayrı uygulanır."

açıklamaları yer almaktadır.

Sermaye piyasası mevzuatı uygulamalarına göre; şemsiye fonlar SPK'ya bağlı olarak ihraç edilen fonlardan oluşmakta, şemsiye fona ait ayrı bir portföy bulunmakta; şemsiye fona bağlı olarak ihraç edilen her bir fonun kendine ait ayrı portföyü bulunmakta olup, şemsiye fonlara bağlı olarak ihraç edilen fonlar olmaksızın sadece şemsiye fondan kaynaklanan bir portföy işlemeciliği faaliyetinin gerçekleştirilmesi sermaye piyasası mevzuatı kapsamında mümkün değildir.

2.2. KOOPERATİFLER

KVK'nın 2 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasında "kooperatif" kavramının 24.04.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel Kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade edeceği hüküm altına alınmıştır.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 5146 sayılı Kanun ile değişik 1 inci maddesinde, kooperatifler; *"Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir."* şeklinde tanımlanmıştır.

Kooperatifler Kanununun 70 inci maddesine göre; kooperatiflerin müşterek menfaatlerini korumak, amaçlarını gerçekleştirmek için iktisadi faaliyette bulunmak, faaliyetlerini koordine etmek ve denetlemek, dış memleketlerle olan münasebetlerini düzenlemek, kooperatifçiliği geliştirmek ve eğitim yapmak, kooperatifçilik konularında tavsiyelerde bulunmak gibi hizmetlerin yerine getirilmesi için, kooperatif birlikleri, kooperatifler merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği kurulabilmektedir. Söz konusu birliklerde ilgili Kanun uyarınca kooperatif şeklinde kurulacağından, kooperatif olma sıfatıyla kurumlar vergisi mükellefidirler.

Dernek veya adi şirket mahiyetinde olmakla birlikte kooperatif olarak adlandırılan okul kooperatifleri ise KVK uygulaması açısından kooperatif sayılmayacaktır.

Öte yandan, 7061 sayılı Kanunla KVK'nın 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen parantez içi hükümle 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği, kooperatiflerin bu iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının da muafiyete etkisinin olmayacağı ve ortak dışı işlemlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, her ne kadar Kanunun 1 ve 2 nci maddelerinde ayrı bir mükellefiyet tanımına yer verilmiş olmasa da "kooperatiflere ait iktisadi işletmeler" de kurumlar vergisi mükellefleri arasında değerlendirilmektedir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 14) ile kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin, ortak dışı işlemlerine ilişkin hesap ve kayıtlarının kooperatif hesaplarıyla ilişkilendirmeyerek iktisadi işletme adına tasdik ettirecekleri ayrı defterlerde izleyecekleri belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 14) ile yapılan açıklamalar doğrultusunda KVK'nın 2 nci maddesinde sayılmayan bir mükellef adına, kooperatiflere ait iktisadi işletme adına, defter tasdik ettirilmesi gibi bir durumun ortaya çıkmasına neden olmuş, daha sonra Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17) ile yapı-

lan düzenleme ile kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerektiği açıklanmıştır.

2.3. İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARI

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki ticari, sınai ve zirai işletmelerin de vergilemede eşitlik prensibi uyarınca iktisadi kamu kuruluşu olarak, kurumlar vergisi mükellefi olmaları sağlanmış ve rekabet eşitsizliği önlenmiştir. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan ticari, sınai ve zirai işletmeler de aynı şekilde kurumlar vergisinin kapsamına alınmıştır.

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve KVK'nın 2 nci maddesinin 1 ve 2 numaralı birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

İktisadi kamu kuruluşları, kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları kavramı, hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de kamu kurum ve kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kuru lan veya işletilen iktisadi kuruluşlar ile döner sermayeli kuruluşları da kapsamına alır.

Ancak, 5766 sayılı Kanun[2] ile KVK'ya eklenen ve 6655 sayılı Kanunla[3] geçerlilik süresi değiştirilen KVK'nın geçici 2 nci maddenin (1/b) bendi uyarınca, 01.01.2008 - 31.12.2020 tarihleri arasında geçerli olmak üzere, 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 sayılmayacaktır.

2.3.1. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Kurumlar Vergisi Mükellefi Sayılmalarının Şartları

KVK'da yapılan tanımdan anlaşılacağı üzere, iktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisine tabi olmaları birtakım koşullara bağlanmıştır. Bir iktisadi kamu kuruluşunun kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için aranılan şartlar şunlardır:

1- Bağlılık

İktisadi kamu kuruluşları, kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olmalıdır. Ait olma, sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımdan ilişkiyi ifade etmektedir.

2- İşletmenin Niteliği

İktisadi kamu kuruluşları, ticari, sınai veya zirai bir işletme niteliğinde olmalıdır. İşletmenin konusunun ve faaliyetinin piyasa ekonomisine dahil olması, bedel mukabilinde her türlü mal ve hizmet üretimi ve alım satımı veya pazarlanması ya da kiralama ve benzeri faaliyetler olarak ifade edilebilir.

3- Devamlılık

2 06.06.2008 tarih ve 26898(Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 01.01.2016 tarih ve 29580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İktisadi kamu kuruluşunca gerçekleştirilen ticari, sınai veya zirai faaliyetlerin devamlı olarak yapılması gerekmektedir.

4- Sermaye Şirketi veya Kooperatif Olmamak

İktisadi kamu kuruşlarının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmeleri için yukarıdaki şartların yanı sıra, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamaları da gerekir. Aksi halde, iktisadi kamu kuruluşu olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır.

Bu şartları haiz olan iktisadi kamu kuruluşları;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine;
- Faaliyetin, kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına;
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına;
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına;
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya işyerlerinin olup olmadığına;

bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

2.3.2. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Türleri

İktisadi kamu kuruluşları, KVK'da kullanılmış bir ifadedir. Bu ifade, kamu idare ve kuruluşlarına bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları, hem kamu iktisadi teşebbüslerini ve hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır. İktisadi kamu kuruluşları son yıllarda ilgili yasalarla yeniden düzenlenmiş ve sınıflandırılmıştır. Bunlar; işletme, iştirak, bağlı ortaklık, müessese, kamu iktisadi kuruluşu ve iktisadi devlet teşekkülleridir.

1- İktisadi Devlet Teşekkülleri

İktisadi devlet teşekkülleri, sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanlarda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere Kanunla kurulan kamu iktisadi teşebbüsleridir. Kamu iktisadi teşebbüsü (KİT) kavramı, iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşlarının ortak adıdır.

2- Kamu İktisadi Kuruluşları

Kamu İktisadi Kuruluşları, sermayesinin tamamı devlete ait olan ve tekel niteliğindeki mallar ile temel mal ve hizmet üretmek ve pazarlamak üzere Kanunla kurulan, kamu hizmeti niteliği ağır basan kamu iktisadi teşebbüsleridir.

3- Kamu Müesseseleri

Sermayesinin tamamı bir iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olup, ona bağlı işletme veya işletmeler topluluğudur. Kamu müesseseleri tüzel kişiliği haiz olup, kurumlar vergisi mükellefidirler.

4- Bağlı Ortaklıklar

Bağlı ortaklıklar, sermayesinin %50'sinden fazlası, iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olup, ona bağlı işletme veya işletmeler topluluğundan oluşan anonim şirketlerdir. Bağlı ortaklıklar anonim şirket olarak kurulmuş olmaları dolayısıyla, kurumlar vergisi mükellefidirler.

5- Kamu İştirakleri

Kamu iştirakleri, İktisadi Devlet Teşekkülleri veya kamu iktisadi kuruluşları ya da bağlı ortaklıklarının sermayelerinin en az %15'ine, en çok %50'sine sahip bulundukları anonim şirketlerdeki hisseleridir.

2.3.3. Yabancı Devletlere, Yabancı Kamu İdare Ve Kuruluşlarına Ait Veya Bağlı Olan Ticarî, Sınaî ve Ziraî İşletmeler

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşu olarak kurumlar vergisine tabidir.

2.4. DERNEK VE VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER

5253 sayılı Dernekler Kanununa[4] göre dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek veya tüzel kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununa[5] göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

KVK'nın 1 inci maddesinin (1/ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

KVK'nın 2 nci maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

2.4.1. İktisadi İşletmenin Belirlenmesinde Aranılan Şartlar

İktisadi işletmenin belirlenmesinde KVK'nın 2 nci maddesinin 5 numaralı fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup, işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. KVK, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için aşağıdaki şartların varlığı gerekmektedir.

1- İktisadi İşletmenin Dernek veya Vakfa Ait veya Bağlı Olması: İktisadi işletme, dernek veya vakfa ait veya tabi olmalıdır. Ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan ilişkiyi ifade etmektedir.

2- İktisadi İşletmenin Sermaye Şirketi veya Kooperatif Şeklinde Kurulmamış Olması: Dernek veya vakfa ait veya tabi olan iktisadi işletmenin bu sıfatıyla kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için diğer şartların yanı sıra, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaması gerekir. Aksi halde, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır.

3- İktisadi İşletmenin Ticari, Sınai veya Zirai Alanda Devamlı Olarak Faaliyette Bulunması: Dernek veya vakfa ait işletmenin kurumlar vergisi mükellefi sayılması için, söz konusu iktisadi işletmenin ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faali-

4 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yette bulunması gerekir.

İlgili Kanun maddesinin gerekçesinde; devamlılık unsurunun, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade ettiği belirtilmiştir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmelidir.

Ekonomik faaliyetin yılda birden fazla tekrar etmesi halinde veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda tekrar etmesi ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi ve organizasyon gerektirmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

2.4.2. Dernek ve Vakıfların Kesinti Yoluyla Vergilendirilen Kira Gelirleri İle Menkul Kıymet Gelirleri Nedeniyle İktisadi İşletme Oluşmuş Sayılıp Sayılmayacağı

Dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden GVK'nın 94 üncü maddesinin (5/b) bendi uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır.

Öte yandan, aynı Kanunun geçici 67 nci maddesi uyarınca da elde edilen bazı menkul sermaye iratları ve menkul kıymet alım-satım kazançları vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu madde kapsamında yapılacak vergi kesintilerinde, dernek veya vakfın kamuya yararlı dernek olması veya Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış olan vakıf olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Dernek ve vakıfların yukarıda sayılan gelirleri elde etmeleri halinde iktisadi işletme oluşmuş sayılıp sayılmayacağı konusunda, KVK'nın geçici 2 nci maddesinin (1/a) bendinde 01.01.2008-31.12.2015 tarihleri arasında geçerli olmak üzere belirleme yapılmıştır. Söz konusu maddenin geçerlik süresi 6655 sayılı Kanunla 31.12.2020 tarihine kadar uzatılmıştır. Bent hükmüne göre; dernek veya vakıflarca elde edilen GVK'nın 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar, dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır. Bu nedenle söz konusu gelirlerin elde edilmesi halinde, yapılan vergi kesintisi nihai vergileme sayılacak ve ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağından kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesine gerek olmayacaktır.

Ancak, söz konusu gelirlerin dernek veya vakfa ait mevcut bir iktisadi işletme bünyesinde elde edilmiş olması halinde ise bu gelirler de ilgili iktisadi işletmenin kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecek ve kesinti yoluyla ödenen vergiler mahsup edilecektir.

2.4.3. Tarhiyatın Muhatabı

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek veya vakıf olacaktır.

2.4.4. Özel Kanunlarla Kurulan Dernekler

Bazı dernekler, Dernekler Kanunu dışında özel kanunlarla da kurulabilmektedir. Hangi şekilde kurulursa kurulsun yukarıda nitelikleri açıklanan derneklere ait veya bağlı iktisadi işletmeler, kurumlar vergisinin mükellefidir.

2.4.5. Sendikalara Ait İktisadi İşletmeler

KVK'nın uygulanmasında sendikalar dernek sayılmaktadır. Dolayısıyla sendikalara ait veya tabi olan iktisadi işletmeler de aynen derneklere ait iktisadi işletmeler gibi yukarıda açıklanan esaslar dahilinde kurumlar vergisi mükellefiyetine tabidirler.

2.4.6. Odalar, Borsalar, Meslek Örgütleri ve Siyasi Partilere Ait İktisadi İşletmeler

Vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında olmayıp; bu kuruluşların yukarıda unsurları açıklanan iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda söz konusu işletmelerin her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi tutulması gerekecektir.

2.4.7. Kamuya Yararlı Sayılan Dernekler İle Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Karşısındaki Durumu

İktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi sayılıp sayılmayacağı konusunda ait olduğu dernek veya vakfın kamuya yararlı dernek olması veya Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olan vakıf olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kamuya yararlı sayılan dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmeleri de kurumlar vergisinin mükellefi olacaklardır. Örneğin, özel kanunlarla her türlü vergi ve harçtan muaf tutulan bir derneğin, maden suyu işletmesi, bir iktisadi işletme oluşturacağından, bu faaliyet gelirlerinin derneğin amacına tahsis edilecek olması halinde dahi kurumlar vergisinin konusuna dahil edilip vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.4.8. İktisadi İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Karşısındaki Durumu İle İlgili Örnek Özelgeler

2.4.8.1. Vakfa Ait Gayrimenkullerin Kiraya Verilmesi Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Oluşup Oluşmayacağı[6]

Vakfa ait olup kiraya verilen taşınmazlara ilişkin kira ödemelerinden vergi tevkifatı yapılmış olması halinde söz konusu taşınmazların kiraya verilmesi nedeniyle Vakıf bünyesinde iktisadi işletme oluşmayacak ve kira ödemelerinden yapılan vergi tevkifatı nihai vergilendirme olacaktır.

Öte yandan, söz konusu taşınmazlardan bir kısmının tevkifat sorumluluğu bulunmayan kişi veya kurumlara kiraya verilmiş olması halinde ise kira ödemelerinden vergi tevkifatı yapılmayan taşınmazların ticari amaç güdülerek veya hacim ve ehemmiyet bakımından ticari metot ve usulleri gerektiren bir organizasyon dahilinde kiraya verilmiş olması durumunda, bu kiralama faaliyeti nedeniyle Vakıf bünyesinde oluşacak iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

2.4.8.2. Dernek Tarafından İnternet Ortamında Düzenlenecek Kermes Nedeniyle İktisadi İşletme Oluşup Oluşmayacağı[7]

Elektronik ortam üzerinden derneğe gönderilen ayni yardımların yine bu ortam üzerinden ticari bir organizasyon çerçevesinde ve bedel mukabilinde satışının ger-

6 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/02/2016 tarih ve 62030549-120[94-2014/450]-15441 sayılı özelgesi.

7 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/12/2016 tarih ve 62030549-125[2-2015/390]-267678 sayılı özelgesi.

çekleştirilmesi ve ayrıca, yapılan işlemin belirli bir süreyle sınırlı olmaksızın süreklilik arz etmesi halinde derneğe bağlı bir iktisadi işletme oluşacağından bu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

2.4.8.3. Vakfın Mülkiyetinde Bulunan Taşınmazların Satışı Halinde İktisadi İşletme Oluşup Oluşmayacağı[8]

Vakıf mülkiyetinde bulunan söz konusu arsa üzerine 15.01.2015 tarihinde yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden inşa edilen 16 adet taşınmazın, vakfın amaçlarının yerine getirilmesine daha fazla katkı sağlanması amacıyla müstakil iş yeri olarak kiraya verilebilecek taşınmaz satın alımında kullanılmak üzere yapılan satış işlemi nedeniyle, herhangi bir organizasyon dahilinde ve devamlı surette yapılan bir ticari faaliyetten söz edilemeyeceğinden, bu satış işlemi dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacak ve kurumlar vergisi mükellefiyeti de söz konusu olmayacaktır. Ancak, vakfın mülkiyetinde bulunan taşınmazların satış işleminin bir organizasyon çerçevesinde devamlı olarak, hacim ve ehemmiyet bakımından ticari nitelik arz edecek şekilde ifa edilmesi halinde vakıf bünyesinde bir iktisadi işletme oluşacağı tabiidir.

2.4.9. Yabancı Dernek veya Vakıflara Ait veya Tabi Olan İktisadi İşletmeler

Yabancı dernek veya vakıflara ait olup da sermaye şirketleri ve kooperatifler haricinde kalan iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinde de yukarıda yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.

2.5. İŞ ORTAKLIKLARI

Kurumlar vergisi mükelleflerinden; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar, iş ortaklığı olarak kabul edilmekte olup, iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefidirler. İş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin olmaması, kurumlar vergisi mükellefiyetine tesir etmez.

Tüzel kişiliği bulunmayan iş ortaklıkları belirli bir sürede bitecek işler için kurulurlar. Süreklilik niteliği taşıyan ve niteliği aynı olan iş veya işler için iş ortaklığı kurulamaz. İş ortaklığında esas itibariyle bir adi ortaklık ilişkisi geçerlidir. İşveren idareye karşı, ortakların hepsi müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Kendi aralarında olan ilişki de adi ortaklıkta ortaklar arasındaki ilişkiye benzemektedir. Sonuç işin bitiminde toplu olarak belirlenmekte, toplam kâr ortakların hisselerine göre bölünmektedir.

Bununla birlikte iş ortaklığı esasındaki mükellefiyet tesisi bütünüyle ilgililerin tercihine bırakılmıştır. Başka bir deyişle mükelleflerin iş ortaklığı ya da adi ortaklık olarak örgütlenmeleri kendi tercihlerine bağlı olup, iş ortaklığı esasında mükellefiyet tesis edilmeyen durumlarda, iş ortaklığı adi ortaklık olarak değerlendirilecektir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca iş ortaklıklarının unsurları şunlardır;

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,

8 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27/12/2016 tarih ve 62030549-125[2-2016/494]-264793 sayılı özelgesi.

- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda(VUK) belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

3. MÜKELLEFİYET TÜRLERİ

Kurumlar vergisi mükellefleri yurt dışında elde ettikleri kazançların Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği bakımından, tam ve dar mükellefler olarak iki gruba ayrılmaktadır. KVK'da "tam mükellefiyet esasında verginin tarhı ve ödenmesi" ile "dar mükellefiyet esasında verginin tarhı ve ödenmesi" konuları ayrı kısımlar halinde düzenlenmiş olup, tam ve dar mükellefiyetin tanımı ise 3 üncü maddede yapılmıştır.

3.1. TAM MÜKELLEFİYET

KVK'nın 3 üncü maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre, mezkur Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükellef sayılacak ve gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceklerdir.

Görüleceği üzere bir kurumun tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmesi için kanuni ve iş merkezlerinden ikisinin de Türkiye'de bulunması koşulu aranmamış, sadece birinin Türkiye'de bulunması, kurumun tam mükellefiyetinin tesisi için yeterli sayılmıştır.

1- Kanuni Merkez

KVK'nın 3 üncü maddesinin 5 numaralı fıkrasına göre, kanuni merkez, vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. Dolayısıyla, bir kurumun kanuni merkezinin nerede olduğunun belirlenmesinde, ana sözleşme veya kuruluş kanunlarına bakılması gerekmektedir.

2- İş Merkezi

Kanuni merkezi Türkiye'de bulunmamakla beraber, iş merkezi Türkiye içinde bulunan kurumlar, tam mükellefiyete tabidirler. KVK'nın 3 üncü maddesinin 6 numaralı fıkrasında iş merkezi; *"iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir."* şeklinde tanımlanmıştır.

İş merkezinin tespitinde dikkate alınabilecek kriterlere aşağıda sayılanlar örnek olarak verilebilir.

- İmalatın, personelin, hizmet ifalarının, gelir ve giderlerin yoğunlaştığı yer,
- Genel kurulun ve yönetim kurulunun toplantı yeri,
- Kurumun fiili yöneticilerinin ikametgahlarının bulunduğu yer,
- Kurum idare servislerinin yoğun olarak bulunduğu yer,
- Kurumun üçüncü şahıslarla ilişkilerinin yürütüldüğü yer.

3.2. DAR MÜKELLEFİYET

Kurumlar vergisi mükelleflerinden kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.

KVK'nın 3 üncü maddesinin 3 numaralı fıkrası uyarınca, dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur.

- VUK hükümlerine uygun olarak Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar,
- Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,
- Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları,
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları,
- Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Maddenin 4 numaralı fıkrasına göre de bu kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, GVK'nın ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Dolayısıyla tam mükellef kurumlar açısından herhangi bir önem ifade etmeyen, GVK'da sayılan yedi gelir unsuru dar mükellef kurumlar açısından önem ifade etmektedir. Örneğin, tam mükellef bir kurumun aktifine kayıtlı gayrimenkulü kiralamasından elde edeceği gelir ticari kazancın tespit şekline göre belirlenecekken, dar mükellef kurumun gayrimenkulünü kiralamasından elde edeceği gelir ise GVK'da düzenlenen gayrimenkul sermaye iratlarında matrahın tespitine yönelik hükümler göz önünde bulundurularak belirlenecektir. Ancak dar mükellef kurumlar açısından söz konusu gelirlerin elde edilmesi ile ilgili GVK hükümleri, sadece matrahın tespiti açısından geçerli olup, vergilemede ise KVK'nın ilgili hükümlerinin dikkate alınması gerekir. Örneğin, dar mükellefiyete tabi kurumun Türkiye'de elde ettiği kazanç, sadece menkul sermaye iradından ibaret olduğunda, kurum kazancı GVK menkul sermaye iradının tespiti hakkındaki hükümlerine göre hesaplanır. Ancak, bu iradın vergilendirilmemesine ilişkin olarak GVK'da düzenlenen istisna ve indirimlerden yararlanılması mümkün değildir.

Öte yandan, KVK'nın 22 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği müddetçe tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM
MUAFLIKLAR VE İSTİSNALAR

1. MUAFLIKLAR

Vergi muafiyeti, vergi kanunları uyarınca vergi mükellefi sayılan kişilerin yasal nedenlerle devamlı veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır. Kurumlar vergisindeki muafiyetten ise, KVK'nın 1 inci maddesinde sayılan kurumların elde ettikleri her türlü kazancın vergiden muaf olmasını anlamak gerekir. Kurumlar vergisi muafiyeti Kanunun 4 üncü maddesinde düzenlemiştir. Bu maddede sayılan kurumların, bir kısmı hiçbir koşul aranmaksızın kurumlar vergisinden muaf olmakla beraber bir kısım kurumların muafiyeti ise belirli şartlara bağlamıştır.

KVK'nın 4 üncü maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar şunlardır:

1.1. KAMU İDARE VE KURULUŞLARI TARAFINDAN BİLİM VE GÜZEL SANATLARI ÖĞRETMEK AMACIYLA İŞLETİLEN KURULUŞLAR

Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları ile yarış yerleri, kitap, gazete ve dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar kurumlar vergisinden muaftır. (KVK md. 4/1-a)

1.2. İNSAN VE HAYVAN SAĞLIĞININ KORUNMASI AMAÇLI MUAFİYETLER

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 kurumlar vergisinden muaftır (KVK md. 4/1-b). Diğer taraftan, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 56 ncı maddesinin (b) bendinde, üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı; ek 7 nci maddesinde de, vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının 56 ncı maddede yer alan mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edecekleri hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede, vakıf üniversitelerinin 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 dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandığından, vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları KVK'nın 4 üncü maddesinin (1/b) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

Diğer taraftan 6009 ve 6225 sayılı Kanunlarla yapılan değişikliklere göre; 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 GVK'nın 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri bu muafiyeti ortadan kaldırmayacaklardır.

6009 sayılı Kanunla anılan bende eklenen parantez içi hüküm uyarınca söz konusu muafiyet kapsamına giren kuruluşlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları bu muafiyeti ortadan kaldırmayacaktır. Böylelikle, kamu idare ve kuruluşlarına bağlı sağlık kuruluşlarının ihtiyaç fazlası mallarının birbirleri arasında devri veya mevcut kapasiteleri çerçevesinde arz edilebilecek hizmetlerinden birbirlerini yararlandırmaları muafiyeti etkilemeyecektir.

6225 sayılı Kanun ile değiştirilen parantez içi hüküm uyarınca, sadece Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşlar tarafından GVK'nın 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri de söz konusu muafiyeti etkilemeyecektir. Bu kapsamda, Sağlık Bakanlığına bağlı anılan kurum ve kuruluşlar tarafından kuru mülkiyet kiralaması veya belli bir süreyle işletme hakkının devredilmesi (kantin kiralaması vb.) muafiyeti ortadan kaldırmayacaktır.

1.3. SOSYAL AMAÇLI MUAFİYETLER

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 iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. (KVK md. 4/1-c)

1.4. SERGİ, FUAR VE PANAYIR MUAFİYETİ

Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlar vergiden muaftır (KVK md. 4/1-ç). Ancak söz konusu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.

1.5. KREŞ, KONUKEVLERİ VE ASKERİ KIŞLALARDAKİ KANTİNLERE İLİŞKİN MUAFİYETLER

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler kurumlar vergisinden muaftır (KVK md. 4/1-d). 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının a bendinde, genel yönetim kapsamındaki idarelerin, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler olduğu belirtilmiştir. Buna göre, anılan Kanuna ekli (1), (2) ve (3) sayılı cetvellerde yer alan idarelere, sosyal güvenlik kurumlarına, mahallî idarelere (İl özel idaresi, belediye ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler) ait kreş ve konukevleri, sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşulları ile kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

1.6. KANUNLA KURULAN EMEKLİ VE YARDIM SANDIKLARI İLE SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları kurumlar vergisinden muaftır (KVK md. 4/1-e). 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 soysal güvenlik kurumlarına uygulanacaktır.

1.7. YAPTIKLARI İŞ VEYA HİZMET KARŞILIĞINDA RESİM VE HARÇ ALAN KAMU KURULUŞLARI

Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır (KVK md. 4/1-f).

1.8. ÖZELLEŞTİRME İDARESİ BAŞKANLIĞI, ÖZELLEŞTİRME FONU, TOPLU KONUT İDARESİ BAŞKANLIĞI VE 5602 SAYILI ŞANS OYUNLARI HASILATINDAN ALINAN VERGİ, FON VE PAYLARIN DÜZENLENMESİ HAKKINDA KANUNUN 3 ÜNCÜ MADDESİNDE TANIMLANAN İLGİLİ KURUM VE KURULUŞLAR

Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı kurumlar vergisinden muaf kuruluşlar arasında sayılmıştır (KVK md. 4/1-g). Toplu Konut İdaresi Başkanlığının (TOKİ) konut tedariki ile ilgili iktisadi işletmeleri de muafiyet kapsamındadır.

Öte yandan söz konusu bendin 5838 sayılı Kanunun 32 nci maddesinin 6 numaralı fıkrası ile değişik haline göre; şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14.03.2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar da kurumlar vergisinden muaftır.

1.9. DARPHANE VE DAMGA MATBAASI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ İLE ASKERİ FABRİKA VE ATÖLYELER

Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur (KVK md. 4/1-h). Darphane ve Damga Matbaası ile askeri fabrika ve atölyelere tanınan vergi muafiyeti, bunların sadece kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olacaktır. Kuruluş amacının dışında kalan faaliyetlerde bulunulması halinde muafiyet hükmünden yararlanılması mümkün değildir.

1.10. İL ÖZEL İDARELERİ, BELEDİYELER VE KÖYLER TARAFINDAN İŞLETİLEN İKTİSADİ İŞLETMELER

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

- Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
- Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,
- Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar

kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur (KVK md. 4/1-ı).

1.11. KÖYLER VEYA KÖY BİRLİKLERİ TARAFINDAN İŞLETİLEN İKTİSADİ İŞLETMELER

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 kurumlar vergisinden muaftır (KVK md. 4/1-i).

1.12. SPOR KULÜPLERİNİN İDMAN VE SPOR FAALİYETLERİNDE BULUNAN İKTİSADİ İŞLETMELERİ İLE SADECE İDMAN VE SPOR FAALİYETİNDE BULUNAN ANONİM ŞİRKETLER

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler muafiyet kapsamındadır (KVK md. 4/1-j). Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmelerinin muafiyet hükmünden yararlanabilmesi için iktisadi işletmenin;

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ve/veya özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan spor kulüplerine ait olması,
- Faaliyetlerinin sadece idman ve spor faaliyeti olması,

gerekir.

Ayrıca İdman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler de sadece idman ve spor faaliyetinde bulunmaları kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Madde uygulamasında, transfer ve bonservis gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması faaliyetleri de idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirilmektedir.

1.13. KOOPERATİFLERİN MUAFİYETİ

Kooperatifler, amaçları kâr olan ticaret şirketleriyle farklı bir yapıda olmalarına rağmen, KVK'da verginin mükellefleri arasında sayılmıştır. Kooperatifler genel olarak kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmekle beraber; kuruluş amaçları, sermaye yapısı ve ortakları ile olan ilişkileri göz önüne alınarak, belirli şartlar altında kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

1.13.1. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanabilmelerinin Genel Şartları

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti KVK'nın 4 üncü maddesinin (1/k) bendinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre tüketim ve taşımacılık kooperatiflerinin muafiyetten yararlanmaları mümkün değildir. Bu iki tür kooperatif dışında kalan diğer kooperatiflerin muafiyetten faydalanabilmeleri içinse, ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- Sadece ortaklarla iş görülmesine,

ilişkin hüküm bulunması ve ayrıca ana sözleşmede yer alan bu hükümlere fiilen uyulması gerekmektedir. Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiilen uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır.

Daha önce muafiyetten yararlanabilmek için mülga 5422 sayılı KVK'da yer alan üst kuruluşa girme şartına, 5520 sayılı KVK'da yer verilmemiştir. Dolayısıyla maddede sayılan diğer şartları taşıyan kooperatifler üst kuruluşlara üye olmasalar dahi muafiyetten yararlanabileceklerdir.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetten yararlanmalarına ilişkin olarak yukarıda sıralan genel şartlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

1.13.1.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin elde ettikleri kazancı ortaklarına sermaye paylarına göre dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Kooperatif ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılamayacağına dair bir hüküm yoksa, kooperatif fiilen sermaye üzerinden kazanç dağıtmasa dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamaz. Benzer şekilde, ana sözleşmede sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına dair hüküm bulunmakla beraber, kooperatif fiilen bu hükme uymazsa yine muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Kısaca, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına ilişkin hükmün hem kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması, hem de fiilen sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması gerekmektedir.

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması, yıl sonundaki olumlu gelir-gider farkının, ödenmiş veya taahhüt edilmiş sermaye üzerinden ortaklara dağıtılmasıdır. Genellikle sermaye şirketlerinde kâr, ortakların sermaye paylarına göre dağıtılmaktadır. Kooperatiflerde ise amaç kâr elde etmek olmayıp ortaklarının ihtiyaçlarını daha kolay yollardan gidermek ve bu vesileyle ortaklarının ekonomik menfaatlerini korumak olduğundan, oluşan olumlu gelir-gider farkının dağıtımında da sermaye payları esas alınmaz. Kazanç dağıtımında sermaye paylarının esas alınmaması kooperatifleri ticaret şirketlerinden ayıran başlıca özelliklerdendir.

Kooperatifler Kanununun *"Gelir gider farkları, bölünmesi ve paylara faiz verilmesi"* başlıklı 38 inci maddesi şu şekildedir:

"Ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir.

Gelir-gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır.

Gelir-gider farkının en az %50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği ana sözleşme ile hükme bağlanabilir.

Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği ana sözleşmede hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır.

Bir yıllık faaliyet neticeleri menfi olduğu takdirde açık, yedek akçelerden ve bunların kafi gelmemesi halinde ek ödemelerle veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır.

Menfi neticeler ortadan kaldırılmadıkça gelir gider farkı ve faiz dağıtımı yapılamaz."

Buna göre;

- Kooperatiflerde asıl olan gelir-gider farklarının ortaklara dağıtılmayıp kooperatiflerin yedek akçelerine eklenmesidir.
- Eğer gelir gider farkının dağıtılması kooperatif ana sözleşmesinde öngörülmüş ise, bunun ortakların işlemleri oranında yapılması gerekir. Risturn denilen bu yönteme göre dağıtım, her ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlem (alışveriş) tutarının, ortaklarla yapılan toplam işlem hacmi içindeki oranına göre

yapılır.

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtımı, gelir-gider farkının en az %50'si ortaklara (risturn şeklinde) dağıtıldıktan sonra genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödemesi şeklinde yapılabilir.
- Risturn esasına göre dağıtım, sermaye üzerinden bir dağıtım değildir. Bu nedenle muafiyet şartlarını bozmaz. Faiz ödemesi şeklindeki dağıtım ise mülga 5422 sayılı KVK'ya ilişkin 20 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde kooperatif muafiyetini ihlal edecek şekilde "sermaye üzerinden kazanç dağıtımı" olarak görülmemiş ve dolayısıyla muafiyet şartlarına aykırılık olmadığı belirtilmiştir. Mezkur Tebliğde konuyla ilgili olarak yapılan açıklamalar, 5520 sayılı KVK uygulamasında da esas alınabilecektir.
- Kooperatifler Kanununun 38 inci maddesinde kazanç dağıtımı ile ilgili olarak düzenlenmiş bulunan bir diğer husus, ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabilecek olmasıdır. Bu tür bir dağıtımın kooperatif ana sözleşmesinde yer alması, hem "sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması" hem de münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartlarını ihlal ettiğinden, kooperatif açısından muafiyet şartları ihlal edilmiş sayılır.

1.13.1.2. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Kooperatifler Kanununun 56 ncı maddesinin son fıkrasında, *"Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiçbir ad altında başkaca ödeme yapılamaz."* hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere, yukarıda sözü geçen hüküm karşısında kooperatiflerin yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmesi mümkün değildir. Böyle bir hükmün ana sözleşmeye konması da Kanunun bu hükmüne aykırı olacağından mümkün değildir. Yönetim kurulu (idare meclisi) başkan ve üyelerine, bu sıfatla yapacakları hizmet için aylık ücret, katılacakları her toplantı için huzur hakkı, işle ilgili olarak yapacakları seyahatler için yolluk ve zaten kooperatif ortağı olarak hakları bulunan risturn ödemesi yapılabilir. Bunların dışında hangi isim altında olursa olsun başkaca hiçbir ödeme yapılamaz. Ancak, vergi muafiyetinden yararlanılması için ayrıca yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmeyeceğinin ana sözleşmede yer alması gerekir.

Kooperatif ana sözleşmelerinde; genellikle, yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile murahhas üyelere bu sıfatla yapacakları hizmet için aylık ücret veya katılacakları her toplantı için bir huzur hakkı ve yapacakları görev seyahatleri için yolluk ödeneceği, ödemenin miktar ve şekli genel kurulca kararlaştırılacağı belirtilmektedir.

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine bu ödemeler dışında hiçbir ödeme yapılamayacağının kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi ifadesinin ana sözleşmede yazılı olduğu anlamına da gelebilir. Her ne kadar böyle bir durumda, ana sözleşmede adı geçen kişilere kazanç üzerinden hisse verilmeyeceği açık olarak yazılı olmasa da, yukarıda belirtildiği türden bir ifadenin kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması bu şartın sağlanması bakımından yeterli olacaktır.

1.13.1.3. Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması

Yedek akçe ya belli bir amacı gerçekleştirmek ya da ileride doğabilecek riskleri karşılamak için ayrılır. Yedek akçe ister belli bir amacı gerçekleştirmek isterse meydana gelecek riskleri karşılamak için ayrılsın, kârın işletme bünyesinde alıkonulan kısmını ifade eden ve işletmenin öz varlığını arttıran bir unsurdur. Bu yönü ile de şirketle ilişkisi bulunan üçüncü kişilerin haklarını korumaya yarayan ve işletme içinde oto finansman sağlayan bir kaynaktır.

Yedek akçelerin bir kısmı kanuni zorunluluğa dayanarak, bir kısmı da isteğe bağlı olarak ayrılır. Ayrılan yedek akçeler ister kanuni yedek akçe, isterse ihtiyari yedek akçe olsunlar vergi matrahından indirilemez. Yani yedek akçe vergilendirilecek kurum kazancına dahildirler.

KVK uygulamasında kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için aranan koşullardan üçüncüsü, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağının ana sözleşmede yer alması ve fiilen de bu koşula uyulmasıdır.

Kooperatifler Kanununun 39 uncu maddesi hükmü şu şekildedir:

"Gelir - gider farkının en az %10'u yedek akçeye, kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az %5'i fevkalade yedek akçeye ayrılmadıkça ortaklara dağıtım yapılmaz.

Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair ana sözleşmeye konacak hükümler muteber değildir."

Daha önce de belirtildiği gibi, Kooperatifler Kanununun 38 inci maddesine göre, ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan işlemlerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir. Yedek akçeler yıllık faaliyet sonuçlarının menfi olması durumunda ortaya çıkan açıkların kapatılmasında kullanılır.

Yedek akçeler, esas itibariyle, geçmiş yıl kazancıdır. Ayrıldıkları yıllarda dağıtım konusu olmayan bu kazançların (yedek akçelerin) sonraki yıllarda ortaklara dağıtılması, kazanç dağıtımının ertelenmesidir. Ayrıca bu durum, yedek akçelerin amacına uygun kullanılmaması ve kooperatiflerin mali bünyelerinin zayıflaması sonucunu doğurur. Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair ana sözleşmeye konacak hükümler geçerli olmamakla beraber, vergi muafiyetinden yararlanılabilmesi için, kooperatiflerin ana sözleşmelerinde yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağı konusunda hüküm bulunması gerekmektedir.

Kooperatifte ayrılmış bulunan kanuni yedek akçe veya ihtiyari yedek akçe ya da her ne isim altında olursa olsun dağıtılması durumu kooperatif muafiyetini ortadan kaldırır. Kooperatifin muafiyetten yararlanabilmesi için yedek akçelerin ortaklarına dağıtmayacağına dair ana sözleşmesinde bir hüküm bulunmasının yanı sıra kooperatifin bu hükme fiilen de uyması gerekir. KVK'nın 4 üncü maddesinin (1/k) bendindeki yedek akçelerin dağıtılmaması konusundaki hüküm geniş kapsamlı olup, her ne surette olursa olsun ayrılmış yedek akçelerle, bu nitelikteki fonların tamamını kapsamaktadır.

1.13.1.4. Sadece Ortaklarla İş Görülmesi

Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Ortak içi işlem tabiri; kooperatif ana sözleşmesinde belirtilen uğraş konusuna dahil olan ve kooperatifin ortaklarıyla yapmış olduğu faaliyetleri ifade etmektedir.

Ortak dışı işlemler ise kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemlerdir.

Bir işlemin ortak içi işlem sayılabilmesi için şu iki şartın birlikte gerçekleşmiş olması gerekir.

- Kooperatifin yaptığı işlem ana sözleşmede belirtilen faaliyet konusu ile ilgili olmalıdır.
- Bu işlem kooperatif ortağı ile yapılmalı ya da kooperatif ortağı ile yapılan bir işlemle ilgili bulunmalıdır.

Yukarıda yer alan şartlardan birinin gerçekleşmemesi halinde yapılan işlemin ortak dışı işlem olduğunun kabul edilmesi gerekir. Örneğin bir kooperatif, kendi faaliyet konusuna girmeyen bir işlemi kendi ortağına yapmış olsa dahi bu işlemin ortak içi işlem olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, KVK'nın kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin 4 üncü maddesinin (1/k) bendinin parantez içi hükmünde; yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmiştir. Ancak her bir ortaklık hissesi için birden fazla konut veya işyeri elde edilmesi halinde ise işlem ortak dışı işlem sayılacak ve dolayısıyla muafiyet koşulları ihlal edilmiş olacaktır.

28.11.2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla KVK'nın 4 üncü maddesinin (1/k) bendine eklenen ve 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren parantez içi hükümle, kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismana tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmalarının ortak dışı işlem sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Örneğin, bir üretim kooperatifinin amacını gerçekleştirmek üzere kullanmış olduğu iş makinesini, ekonomik ömrünü tamamladıktan sonra satması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecek ve bu satış işlemi dolayısıyla kooperatif muafiyeti etkilenmeyecektir.

1.13.2. Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetten Yararlanabilmesi İçin Aranılan Özel Şartlar

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için öncelikle bir önceki bölümde açıkladığımız genel şartlara uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Bunun yanı sıra yapı kooperatifleri, bir takım özel şartlara daha sahip olmaları durumunda kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanacaklar, aksi takdirde kooperatifin faaliyeti sonucunda elde ettiği gelir-gider farkı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Söz konusu özel şartlar ana başlıkları itibariyle şunlardır:

- Yönetim ve denetim kurullarında belli kişilere yer verilmemesi,
- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş

olmasıdır.

1.13.2.1. Yönetim ve Denetim Kurullarında Belli Kişilere Yer Verilmemesi

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten faydalanabilmesi için kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında aşağıda sayılan kişilere yer verilmemesi gerekir.

- **1. Grup**: İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişi temsilcileri,
- **2. Grup:** KVK'nın 13 üncü maddesine göre yukarıda sayılan kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler,
- **3. Grup:** Yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlar.

1.13.2.1.1. Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek Kişiler veya Tüzel Kişi Temsilcileri

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten faydalanabilmesi için kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen bir gerçek kişiye yer vermemesi gerekmektedir. Örneğin**;** bir konut yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen bir gerçek kişinin yönetim kurulunda veya denetim kurulunda görev alması, diğer muafiyet şartları mevcut olsa dahi yapı kooperatifinin muafiyetinin yitirilmesi anlamına gelecektir.

Yapı kooperatiflerinin yönetim ve denetim kurullarında görev yapamayacak olanlar inşaat işlerini üstlenen gerçek kişilerle sınırlı değildir. Kooperatifler Kanununun 53 üncü maddesine göre tüzel kişiler kanuni temsilcileri vasıtasıyla yönetim kurulunda görev almaktadır. Bu bağlamda kooperatifin inşaat işini üstlenenler şayet tüzel kişiler ise, tüzel kişilerin temsilcileri yapı kooperatiflerinin yönetim ve denetim kurullarında görev alamazlar. Aksi takdirde muafiyet hükümleri ihlal edilmiş olunur.

1.13.2.1.2. Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişilerle KVK'nın 13 üncü Maddesi Gereğince İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişiler

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten faydalanabilmesi için yönetim ve denetim kurullarında kooperatifin kuruluşundan inşaatın bitimine kadar yönetim ve denetim kurullarında görev alamayacak kişiler sınırlamasında ikinci grubu, inşaat işlerini üstlenen kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler oluşturmaktadır.

İlişkili kişinin nasıl tespit edileceğinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemenin yer aldığı KVK'nın 13 üncü maddesindeki tanımdan hareket edilecektir. Söz konusu maddenin 2 numaralı fıkrasında ilişkili kişi için "kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. … (6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen cümleler;Yürürlük 09.08.2016) İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır." hükmü yer almaktadır.

Bir başka ifadeyle ;

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin ortakları ve ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,
- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,
- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek

ve tüzel kişilerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler,

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerin ve tüzel kişi temsilcilerinin; eşleri, üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları, eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları,
- Yukarıda belirtilenlerle doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık vasıtasıyla oluşan ilişkilerde en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının bulunduğu taraflar,
- Yukarıda belirtilenlerle ortaklık ilişkisi bulunmayan hallerde oluşan ilişkilerde doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının bulunduğu taraflar

yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurularında görev almış iseler, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanamayacaklardır.

1.13.2.1.3. Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişilerle veya Bu Kişilerle İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişilerle İşçi ve İşveren İlişkisi İçinde Bulunanlar

Eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurularında;

- İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişi temsilcileriyle ve
- KVK'nın 13 üncü maddesine göre bu kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişilerle

işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunan kişiler varsa muafiyetten faydalanılamaz.

1.13.2.2. Yapı Ruhsatı İle Arsa Tapusunun Kooperatif Tüzel Kişiliği Adına Tescil Edilmiş Olması

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, yukarıda belirtilen şartlara ilaveten, yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması gerekmektedir. Eğer, arsa tapusu veya yapı ruhsatı kooperatif tüzel kişiliğine ait değilse, diğer şartlar sağlanmış olsa dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılması mümkün değildir.

Bu şekilde uygulamada birçok inşaat şirketinin yap-sat uygulaması yerine kooperatiflere tanınan birçok vergisel avantajdan yararlanmak amacıyla kooperatifçiliğin ruhuna aykırı bir biçimde muvazaalı kooperatifleşmesinin önüne geçilmesi öngörülmektedir.

Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir.

Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartlar aranmayacaktır. Örneğin**;** arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır.

1.13.3. KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAF OLAN KOOPERATİFLERDE ORTAK DIŞI İŞLEMLERİN VERGİLENDİRİLMESİ (01.01.2018 TARİHİNDEN İTİBAREN GEÇERLİ OLAN UYGULAMA)

7061 sayılı Kanunla KVK'nın 4 üncü maddesinin (1/k) bendine eklenen parantez içi hükümle 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği, kooperatiflerin bu iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının da muafiyete etkisinin olmayacağı ve ortak dışı işlemlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu suretle kooperatiflerin, 01.01.2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı oluştuğu kabul edilen iktisadi işletme adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Öte yandan, ortak dışı işlemlerde bulunmaları nedeniyle 01.01.2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin, muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıyor olmaları kaydıyla, 01.01.2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtları sonlandırılacaktır. Bu kooperatiflerin 01.01.2018 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları vergilendirilecektir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 14) ile kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin, ortak dışı işlemlerine ilişkin hesap ve kayıtlarının kooperatif hesaplarıyla ilişkilendirmeyerek iktisadi işletme adına tasdik ettirecekleri ayrı defterlerde izleyecekleri belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 14) ile yapılan açıklamalar doğrultusunda KVK'nın 2 nci maddesinde sayılmayan bir mükellef adına, kooperatiflere ait iktisadi işletme adına, defter tasdik ettirilmesi gibi bir durumun ortaya çıkmasına neden olmuş, daha sonra Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17) ile yapılan düzenleme ile kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Ayrıca, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımları, iktisadi işletmeleri ile bu kurumlardan kazanç elde etmeleri ve söz konusu kazançları daha sonra ortaklarına dağıtmaları muafiyetlerini etkilemeyecektir.

Örnek 1: (A) narenciye üretim kooperatifinin ortaklarından almış olduğu narenciyeyi niteliğini değiştirmeden üçüncü kişilere satması ortak dışı işlem sayılmazken, niteliğini değiştirerek reçel olarak satması durumunda, kooperatif ortak dışı işlem yapmış olacağından, bu işlem nedeniyle kooperatife bağlı oluşan ayrı bir iktisadi işletme nezdinde bu işlemden doğan kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Örnek 2: (B) tohum üretim kooperatifi, gıda ürünleri üreten (K) A.Ş.'nin sermayesinin %20'sine iştirak etmiş ve bu iştirakinin 2018 hesap dönemine ait kârını 2018 yılı Haziran ayında dağıtması sonucunda 1.500.000 TL kâr payı elde etmiştir. (B) kooperatifi elde ettiği bu kâr payının 600.000 TL'lik kısmını 2020 yılı içerisinde ortaklarına dağıtmıştır.

(B) tohum üretim kooperatifinin sermaye şirketine iştirak etmesi, bu iştirakinden kazanç elde etmesi ve elde ettiği bu kazancı ortaklarına dağıtması kooperatifin muafiyetine etki etmeyecektir. (B) kooperatifinin başkaca ortak dışı işlemleri nedeniyle iktisadi işletme oluşması halinde (K) A.Ş.'nin sermayesine katılımından elde ettiği kazancını iktisadi işletme ile ilişkilendirmesi de söz konusu olmayacaktır.

1.13.4. Yapı Kooperatiflerinde Uygulamada Karşılaşılabilecek Bazı Özellikli Durumların Kurumlar Vergisi Muafiyeti Açısından Doğuracağı Sonuçlar

1.13.4.1. Yapı Kooperatiflerinin Kendilerine Ait Arsalarını Kat Karşılığı Vermeleri

Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

Şöyle ki; KVK'nın kooperatif muafiyetini düzenleyen 4 üncü maddesinin (1/k) maddesinin parantez içi hükmünde; yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, bu çerçevede arsanın kat karşılığı verilmesi işlemi ortak içi işlem kapsamında değerlendirilecek ve muafiyet şartlarını ihlal etmeyecektir.

Ayrıca, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde ise işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.

Yapı kooperatiflerine ait arsaların kat karşılığı verilmesi işleminin ortak içi işlem sayılabilmesi için, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde edilmesi gerekir. Başka bir deyişle, eğer kat karşılığı verilen arsa nedeniyle her bir hisseye birden fazla işyeri ve/veya konut edinilmesi söz konusu ise işlem ortak dışı işlem sayılacak ve muafiyet şartları ihlal edilmiş olacaktır.

Örnek : S.S. (A) Yapı Kooperatifinin 50 hissesi ve bu hisselere sahip 50 ortağı bulunmakta olup, kooperatif sahibi olduğu arsayı kat karşılığı olarak, (B) İnşaat Taahhüt Ltd. Şti.'ne vermiş ve bu işlem sonucunda 50 adet daire ve 50 adet işyeri edinmiştir. Kooperatif edinmiş olduğu daire ve işyerlerini her bir ortağına birer daire ve birer işyeri olmak üzere dağıtmıştır.

Görüleceği üzere, örnek olayda kooperatifin sahibi olduğu arsayı kat karşılığı olarak vermesi işlemi söz konusudur. Ancak, her bir ortağa birer işyeri ve daire verildiği için işlemin ortak içi işlem sayılması mümkün değildir. Çünkü, yukarıda da belirtildiği üzere bu işlemin ortak içi işlem sayılabilmesi için, her bir hisse için bir işyeri veya konut

elde edilmesi gerekir. Oysa örnek olayda, her bir hisse için bir daire, bir de işyeri elde edilmiştir. Dolayısıyla yapılan işlem, ortak dışı işlemdir ve muafiyet şartlarının ihlal edildiği anlamına gelir.

Yapı kooperatiflerine ait arsaların kat karşılığı verilmesi işleminin ortak içi işlem sayılması konusunda dikkat edilmesi gereken bir husus da, yapılan işlemin ortak içi işlem sayılabilmesi için, her bir ortak değil, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde edilmesi gerektiğidir. Bir başka ifadeyle, bir ortağın birden fazla konut veya işyeri edinmesi tek başına yapılan işlemin ortak dışı işlem sayılmasına neden olmayacaktır. Önemli olan, her bir hisse için bir işyeri veya konut edinilmesidir.

Kooperatifler Kanununun 19 uncu maddesine göre, kooperatife giren her şahıstan en az bir ortaklık payı alınması gerekmekte olup, anasözleşme ile en yüksek had tespit edilerek bir ortak tarafından bu had dahilinde birden fazla pay alınmasına cevaz verebilir. Buna göre, bir ortağın birden fazla hissesi olması halinde, her bir hisse nedeniyle elde edilen konut veya işyeri sayısına bakmak gerekir. Örneğin**;** kooperatifin bir ortağının üç hissesi olup, bu hisseleri nedeniyle üç adet konut elde etmesi halinde yapılan işlemin ortak dışı işlem olarak kabul edilmesi söz konusu değildir.

Öte yandan, yapı kooperatiflerine sağlanan, kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaması ayrıcalığı aynı arsa üzerindeki tasarruflara ilişkin olup, muafiyet şartlarına haiz bir kooperatifin arsası üzerinde üyelerine hisse başına birer işyeri ya da konut yapılması karşılığı müteahhide başka bir yerde bulunan ayrı bir arsanın verilmesi muafiyet şartlarını ihlal edici işlem olarak değerlendirilecektir.

1.13.4.2. Yapı Kooperatiflerince Konut ve İşyeri Karşılığı Arsa Temin Edilmesi

Yukarıdaki bölümde açıklandığı gibi, KVK'nın 4 üncü maddesinin (1/k) bendinin parantez içi hükmü ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmiştir.

Uygulamada kooperatifin sahibi olduğu arsayı kat karşılığı müteahhide vermesinde olduğu gibi bu durumun tersi de söz konusu olabilmektedir. Yani, kooperatifin yapmış veya yapacak olduğu konutları arsa sahibine vererek arsa temini mümkündür. Ancak bu durum kooperatifin sadece ortaklarla iş yapılması şartının ihlal edildiği anlamına geldiğinden kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacaktır.

1.13.4.3. Üçüncü Şahıslardan Malzeme Satın Alınması

Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, çimento, demir vb. malzeme satın alması, söz konusu inşaata finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

1.13.4.4. Ortaklardan Toplanan Paraların Nemalandırılması

İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların GVK'nın geçici 67 nci maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

1.13.4.5. Kooperatife Ait Taşınmazların Kiraya Verilmesi

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi ortak dışı işlem sayılacaktır.

Bilindiği üzere, yapı kooperatifleri üyelerini her türlü kredi olanaklarından yararlanarak ucuza mesken sahibi yapmak amacı ile kurulurlar. Bu kooperatifler KVK'nın 4 üncü maddesinin (1/k) bendinde öngörülen koşullara uymaları durumunda da vergi muafiyetinden yaralanırlar.

Yaptığı konutları ortaklar adına tahsis etmeden kiraya veren kooperatif, sağladığı kiraları ister ortaklarının borcuna tahsis etsin, ister faaliyetin devamı için ihtiyata veya sermayeye ilave etsin, bu faaliyet ortak dışı sayılır. Kooperatifin, gayrimenkulünün ortaklara veya ortak olmayanlara kiralanması vergi muafiyetinin tamamen kalkmasını, gayrimenkul iratlarının da ticari kazanç olarak vergilendirilmesini gerektirir. Çünkü bu durumda amaç faaliyetle hiçbir ilgisi veya zorunluluğu bulunmayan bir faaliyet ve bu faaliyetten de kâr elde edilmesi amacı söz konusu olmaktadır.

Vergi muafiyetinin kâr amacı gütmeyen kooperatiflere tanındığı gerçeği göz önünde bulundurulduğunda; sahip olduğu gayrimenkulleri kiraya veren, kuruluş amacı dışına çıkarak kâr amacı güden kurum haline dönüşen kooperatifin kurumlar vergisine tabi tutulması, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlandırılmaması gerekir. Ancak, KVK'nın 14 üncü maddesinin 5 numaralı fıkrasına göre, kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmesine gerek yoktur.

1.13.4.6. İnşa Edilen Konut veya İşyerlerinin Ortaklara Dağıtımından Sonra Kalan İşyeri, Konut veya Arsaların Ortak Olmayanlara Satılması

Kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır.

Muafiyetin kaybı için arsa veya arazinin ortaklar dışındaki kişilere tamamının satılması şart değildir. Bir bölümünün satılması da kooperatifin vergiye tabi olmasını gerektirir. Yani, kooperatifin ortakları konut sahibi olduktan sonra, arsanın bir kısmının ya da daha fazla olan konutların satılması kurumlar vergisine tabi tutulur.

1.13.4.7. Amacın Gerçekleşmesinden Sonra Elde Kalan Malzeme, Alet ve Edevatın Satılması

Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

1.13.4.8. Ana Sözleşmesinde Kulüp, Satış Mağazası, Berber, Oyun Salonu, Sinema Gibi Sosyal Tesisler Kurulacağına Dair Hükümler Bulunan Yapı Kooperatifinin Muafiyetten Yararlanıp Yararlanamayacağı

Bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, "ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya verme" hükmü yer alabilmektedir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre, ana sözleşmelerinde yukarıda belirtilen hüküm bulunsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.

1.13.4.9. Kooperatif Arsasının Kamulaştırılması

Kooperatif arsasının kamulaştırılması, kooperatifin iradesi dışında, kamu gücü kullanılarak yapılan tek taraflı idari bir işlem olduğundan, sadece ortaklarla iş görülmesi şartını ihlal eden bir işlem değildir. Dolayısıyla kooperatif arsasının kamulaştırılması işleminin kurumlar vergisi muafiyetine bir etkisi yoktur.

1.13.4.10. Konut veya İş Yeri Site Alanlarının Genel Giderlerinin Yapı Kooperatiflerince Karşılanması

Kooperatifler Kanununa göre; konut ve işyeri yapı kooperatifleri, ana sözleşmede gösterilen işlerin tamamlaması ve ferdi mülkiyete geçilip veya işyerlerinin ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağılır. Ancak; tescil tarihinden itibaren 6 ay içinde usulüne uygun şekilde ana sözleşme değişikliği yapılarak amacın değiştirilmesi halinde dağılmaya ilişkin hükümler uygulanmamaktadır. Bu tür kooperatifler, konut ve işyeri alanlarının ortak genel giderlerini ortaklarından topladıkları aidatlarla karşılamaktadırlar. Kooperatiflerin bu işlemlerden dolayı kâr elde etmeleri halinde bu kâr kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Bir başka deyişle, bu kooperatifler kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaktır.

1.13.4.11. Anasözleşmelerinde Ortak Dışı İşlemlerden Doğan Gelir - Gider Farkını Özel Bir Fon Hesabında Toplanmasına Dair Hüküm Bulunan Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanıp Yararlanamayacakları

Daha önce de belirtildiği gibi, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için sadece ortakları ile iş yapacağına ilişkin anasözleşmede hüküm bulunması ve fiilen de bu duruma uyulması gerekir. Anasözleşmelerinde, ortak dışı işlemlerden doğan gelir-gider farkını özel bir fon hesabında toplanmasına dair hüküm bulunan kooperatiflerin muafiyet şartını ihlal edip etmediği konusunda belirginlik bulunmamaktadır.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığının görüşü, fiilen ortak dışı işlem yapılmadığı müddetçe ana sözleşmede böyle bir hüküm bulunsa dahi muafiyet şartının ihlal edilmiş sayılmayacağı yönündedir. Ancak, ana sözleşmesinde yukarıda belirtilen türde hüküm bulunan kooperatif, fiilen de ortak dışı işlem yapar ise elde etmiş olduğu geliri özel bir fon hesabında tutsa dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaktır.

1.13.4.12. Yapı Kooperatiflerine Ait Arazi veya Arsanın Ortaklara Dağıtılmasının Muafiyete Etkisi

Yapı kooperatiflerinin sahibi oldukları arsa veya araziyi parselleyerek ortaklarına ortaklık payları nispetinde dağıtmaları, ortak dışı işlem niteliğinde sayılmayacağından kurumlar vergisi muafiyetine etkisi yoktur.

1.13.4.13. Yapı Kooperatiflerinin Gayrimenkullerini İpotek Ettirerek Borçlanmasının Muafiyete Etkisi

Yapı kooperatiflerinin amaçlarını gerçekleştirmek için sahibi oldukları gayrimenkulleri ipotek ettirerek borç almaları, ortak dışı işlem niteliğinde sayılmayacağından kurumlar vergisi muafiyetine etkisi yoktur.

1.13.4.14. Tasfiye Haline Giren Kooperatiflerin Muafiyet Karşısındaki Durumu

Bilindiği üzere kurumların infisahı ya da faaliyetlerini durdurması ani olmayıp, mevcutların, alacakların paraya çevrilmesi, borçların ödenmesi ve kalanın ortaklara paylaştırılması işlemlerinin gerçekleştirilmesi için kurumların tasfiyeye girmesi gerekir.

Yapı kooperatifleri, anasözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağılır. Ancak tescil tarihinden itibaren 6 ay içerisinde usulüne uygun şekilde anasözleşme değişikliği yapılarak kooperatifin amacının değiştirilmesi halinde dağılmaya ilişkin hüküm uygulanmaz.

Kooperatifleri Kanununun 83 üncü maddesi uyarınca; tasfiye haline giren kooperatifin bütün borçları ödendikten ve ortak pay bedelleri geri verildikten sonra kalan mallar ancak anasözleşmede bu husus öngörülmüş olduğu takdirde, ortaklar arasında paylaştırılır. Anasözleşmede başka bir hal tarzı kabul edilmiş olmadıkça paylaştırma, dağılma anında kayıtlı ortaklar veya hukuki halefleri arasında eşit olarak yapılır.

Kooperatifler normal faaliyetleri sürecinde, Kanunda yazılı şartları taşımaları halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabileceklerdir. Ancak gerek amacını gerçekleştirmeden, gerekse amacını gerçekleştirdikten sonra elinde ihtiyaç fazlası taşınmaz mal ile tasfiyeye girmesi halinde, sahibi bulunduğu bu taşınmaz malları ortak olmayan kimselere veya ortaklarına ortaklık statüsü dışında satması; sadece ortaklarla iş görme şartının ihlali anlamına geleceğinden muafiyet şartları da ortadan kalkmış olacaktır.

Ayrıca, tasfiye sürecinde sermaye üzerinden kazanç dağıtımı yapılması da, sermaye üzerinden kazanç dağıtımı yapılmaması şartını ihlal edecektir.

Tasfiye halinde olan kooperatifin adına kayıtlı arsayı üçüncü kişilere satmasının kurumlar vergisi muafiyetine etkisi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca) verilen 29.07.2016 tarih ve 27575268-105[229-2015-355]-181228 sayılı özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, imar uygulaması sonucu kesinti yapıldıktan sonra kooperatifiniz adına tescil işlemleri yapılan arsanın satılması "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartının ihlali olacağından satışın yapıldığı tarih itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis edilmesi gerekmektedir. Arsanın satışı sonucu elde ettiğiniz kazancın ortaklarınıza dağıtılması halinde de dağıtılan kazanç tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, kooperatifinizin tasfiyeye girmiş olması nedeniyle mülkiyetinde bulunan arsanın satışından elde edilen kazancın, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen satış kazancı istisnasından yararlanması da mümkün bulunmamaktadır."

1.13.4.15. Kooperatiflerin Faaliyetin İcrasına Tahsis Ettikleri Ve Ekonomik Ömrünü Tamamlamış Olan Demirbaş, Makine, Teçhizat, Taşıt Ve Benzeri Amortismana Tabi İktisadi Kıymetleri Elden Çıkarmaları

KVK'nın 4-1/k maddesinin 7061 sayılı Kanunla değişik paranteziçi hükmüne göre, kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismana tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

1.13.4.16. Yapı Kooperatifince Fiilen Teslimi Yapılan Ancak Tahsisi Yapılamayan Gayrimenkullerin Ortaklar Tarafından Kiralanması

Maliye Bakanlığı görüşüne göre; kooperatif tarafından ortaklara fiilen tesliminin yapılmasına rağmen devam eden yargı süreci nedeniyle ortaklar adına tahsisleri henüz yapılamamış olan gayrimenkullerin, gelirleri kendilerine ait olmak üzere, ortaklar tarafından kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilemeyecektir.

Öte yandan, fiilen ortaklara teslim edilmesine rağmen tahsisi yapılmamış olan gayrimenkullere veya ortak kullanım alanlarına ait kiralama işlemlerinin kooperatif tarafından gerçekleştirilmesi ya da ortaklarının sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile gerekli tesislerin kurularak kiraya verilmesi veya işletilmesi, mua-

fiyet şartını ihlal edici ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek olup muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 11.04.2014 tarih ve 11395140-019.01-877 sayılı özelgesi).

1.13.4.17. Kooperatifteki Boş Üyelikler İçin Yeni Ortaklardan Eşitleme Farkı Alınması

Kooperatife yeni alınan ortaklardan alınan fark bedellerinin kooperatif amaçlarının gerçekleştirilmesi için kullanılması halinde, bu işlemler kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmalarını etkilemeyecektir.

1.13.5. KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

1.13.5.1. Kooperatifin Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve İnternet Üzerinden Beyanname Verme ve Form Ba-Bs Bildiriminde Bulunup Bulunmayacağı[9]

Yukarıda yer alan açıklamalara göre; kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olması halinde; muafiyetten yararlanılan hesap döneminden itibaren Ba-Bs bildirim formu verme yükümlülüğü bulunmamakta olup, kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olmaması halinde ise muafiyet şartlarının ihlal edildiği dönemden itibaren Ba-Bs bildirim formu verme yükümlülüğü bulunmaktadır.

Diğer taraftan, kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayan mükelleflerin muhtasar ve Katma Değer Vergisi(KDV) beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunlulukları bulunmamaktadır. Dolayısıyla kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunmaması halinde muhtasar ve KDV beyannamelerini elektronik ortamda gönderme mecburiyetinin olmadığı, kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunması halinde ise; Muhtasar ve KDV beyannameleri ile Ba-Bs bildirim formlarını elektronik ortamda gönderme mecburiyetinin bulunduğu tabiidir.

1.13.5.2. Kooperatife Ait Arsanın İcra Yoluyla Satılması Durumunda Vergilendirmenin Nasıl Yapılacağı[10]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifinizin, anılan Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartları sağlaması ve herhangi bir ortak dışı işleminin de bulunmaması halinde kurumlar vergisinden muaf tutulması mümkün bulunmaktadır. Ancak, kooperatifinizin arsasının, ortaklar ve diğer arsa hissedarları arasındaki anlaşmazlık nedeniyle bir paylaşma davasına konu edilerek söz konusu arsanın kooperatifinizce açılan paylaşma davası sonucunda mahkeme kararına istinaden icra yoluyla üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılacak ve kooperatifiniz adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

1.13.5.3. Kooperatife Ait Arsanın Satışı ve İstifa Eden Üyelerin Hisselerinin Kooperatif Tarafından Satın Alınması[11]

Buna göre; kooperatifinizin sahip olduğu arsayı satması durumunda "münhasıran ortaklar ile iş görülmesi" şartı ihlal edilmiş olacağından kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılması mümkün bulunmayacak olup, satışın yapıldığı tarih itibariyle de koopera-

9 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/08/2015 tarih ve 27575268-105[Mük257-2012-9208]-843 sayılı özelgesi.

10 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/08/2015 tarih ve 27575268-105[262-2014-158]-844 sayılı özelgesi.

11 Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/06/2015 tarih ve 85373914-125[49.01.13]-73 sayılı özelgesi.

tifin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerekecektir. Söz konusu arsanın satış bedeli ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş maliyet bedeli arasındaki fark satış kazancı olarak kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, kooperatifinizden istifa ederek ayrılan üyelerinize ait hisselerin kooperatifinizce satın alınması halinde ödenen bedeller, gerek Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde gerekse Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde indirim konusu yapılacak giderler arasında sayılmadığından, söz konusu bedeller kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. Diğer taraftan, söz konusu hisselerin kooperatifiniz tarafından geri alınması sırasında ödenen bedelle, ayrılan üyelerin ayrıldıkları tarihe kadar kooperatifinize ödedikleri aidat bedelleri arasında müspet bir bir fark olması durumunda ise, oluşan bu fark üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (6/b-i) numaralı bendine göre %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

1.13.5.4. Kooperatifin Ana Faaliyet Konusu Dışında İşlem Yapması Durumunda Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti[12]

Buna göre, asıl faaliyet konusu ortaklarının tarımsal sulama ihtiyacını karşılamak olan kooperatifinizin ana sözleşmesinde yer alan, ancak asıl faaliyet konusu dışında kalan kırsal turizm ile ortaklarının ve bunların yakınlarının sosyal faaliyetlerinde kullanılmak üzere hazineye ait kargir bina ve arsasının çay bahçesi, lokanta, piknik alanı ve benzeri faaliyet konularında işletilmesi, muafiyet şartlarından biri olan "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartının ihlali sayılacağından ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek olup, söz konusu faaliyetlere başlanıldığı tarihten itibaren gerek sulama ve gerekse çay bahçesi, lokanta vb. işletmecilik faaliyetleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.

1.13.5.5. İmar İşlemi Sonucunda Tek Tapu ve Hisseli Tapu Alınmasının Muafiyete Etkisi[13]

Yukarıda açıklanan hükümler uyarınca, henüz inşaat aşamasına gelinmemiş olması nedeniyle kooperatifiniz nezdinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı muafiyet şartları arasında yer alan yapı ruhsatının kooperatif tüzel kişiliği adına bulunması şartı aranmayacak olup, anılan maddedeki diğer şartları da taşımanız kaydıyla arsa tapusunun bir tanesinin hisseli olması kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmanıza engel teşkil etmeyecektir.

Ancak, inşaat aşamasına gelinmesi durumunda arsa tapusunun ve yapı ruhsatının kooperatif tüzel kişiliği adına bulunması şart olup bu aşamada arsa tapusu ve/veya yapı ruhsatının belli bir hisse ile adınıza tescilli olması durumunda ise kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmanız mümkün olmayacaktır.

1.13.5.6. Tarım Üretimi Yapmakta Olan Kooperatifin Arazisini Sözleşme İle Kiralayarak Zirai Amaçlı Su Teslim Hizmeti Vermesinin Ortak Dışı İşlem Sayılıp Sayılmayacağı[14]

Buna göre, Kooperatifiniz ortağı ile anılan Şirket arasında Sivrihisar Noterliğince düzenlenen … tarihli ve … yevmiye nolu tarla ve kuyu kira sözleşmesi ile patates üretimi yapılmak üzere kiralanmış olan arazi için, Kooperatifinizin proje sahasında bulunan derin kuyudan zirai amaçlı su teslimi hizmeti vermesi ile Kurumlar Vergisi

12 Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26/05/2015 tarih ve 51421814-125[4-2014/107]-105 sayılı özelgesi.

13 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/03/2015 tarih ve 38418978-125[4-14/15]-294 sayılı özelgesi.

14 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26/12/2016 tarih ve 11355271-125.02.02[2-2016/3]-83703 sayılı özelgesi.

Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yer alan muafiyet şartlarından "Sadece ortaklarla iş görülmesi" şartı ihlal edilmiş olacağından, Kooperatifinize kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirileceği tabiidir.

1.13.5.6. Taşıma Kooperatifinin Yapı Koperatifine Dönüştürülmesinde Aktifte Kayıtlı Arsa ve Taşıtların Devrinde Vergilendirme[15]

Genel kurul kararıyla ana sözleşmede değişiklik yapılarak unvanınızın taşımacılık kooperatifinden konut yapı kooperatifine dönüştürülmesi durumunda, yapı kooperatifinin 5520 sayılı Kanunun 4/1-k maddesinde yer alan şartları taşıması ve faaliyet sırasında da bu şartlara fiilen uyması halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkündür.

Ancak, yapı kooperatiflerinin kuruluş amacı ortaklarına konut veya işyeri inşaa etmek ve ettirmek olduğundan, yapı kooperatifi bünyesinde bu amaç dışında faaliyette bulunulması durumunda, ortak dışı işlem yapıldığı kabul edilecek ve bu işlemlere başlanıldığı tarih itibariyle de kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

KDV mükellefiyeti bulunan Kooperatifinizin unvanının genel kurul kararıyla ana sözleşmede değişiklik yapılarak taşıma kooperatifinden konut yapı kooperatifine dönüştürülmesi KDV'nin konusuna girmediğinden, Kooperatifinize ait bir adet arsa ve iki adet ticari olmayan binek otomobil için unvan değişikliği nedeniyle KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

1.14. KREDİ TEMİNATI VEREN KURULUŞLAR

KVK'nın 4 üncü maddesinin (1/l) bendine göre; 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, KVK'nın 6009 sayılı Kanunun 43 üncü maddesi ile değiştirilen 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (l) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Söz konusu kurumun statüsü, muafiyetten yararlanma açısından önem arz etmemektedir. Bu kurumun, KVK'nın 1 inci maddesinde yazılı kurumlar arasında yer alması yeterlidir. Ancak, sözü edilen kurumların, kuruluş sözleşmelerinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kuruldukları ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olacaktır.

Yukarıda açıklanan şekilde kurulan bu kurumların anılan muafiyetten yararlanabilmeleri için;

- Kurumun, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları arasında imzalanan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olması,
- Kurumun elde ettiği kazançların kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra kalan tutarının tamamının teminat sorumluluk fonuna eklenmesi,
- Teminat sorumluluk fonunun ortaklara dağıtılmaması, sadece kredi temininde teminat sağlamak için kullanılması,
- Teminat sorumluluk fonunun kredi sağlayan banka ve kuruluşlarda değerlendirilmesi

şarttır.

15 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/02/2016 tarih ve 93767041-125[4-k/2013/17]-15686 sayılı özelesi.

Diğer yandan, KOSGEB vb. kuruluşlar tarafından verilen mali yardımların temini maksadıyla teminat sağlanması da muafiyeti etkilemeyecektir.

1.15. BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETİNDE BULUNAN KURUM VE KURULUŞLAR

Sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. (KVK md. 4/1-m) Bunların, muafiyetten yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

1.16. ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİ İLE KÜÇÜK SANAYİ SİTELERİNE AİT İKTİSADİ İŞLETMELER

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 iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muaftır (KVK md. 4/1-n).

1.17. 4749 SAYILI KANUNA GÖRE KURULAN VE HAZİNE MÜSTEŞARLIĞINA AİT OLAN VARLIK KİRALAMA ŞİRKETLERİ

6456 sayılı Kanunun 42 nci maddesi ile KVK'nın 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (o) bendi ile 28.03.2002 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 kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Bu muafiyet hükmü 29.06.2012 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girdiğinden, anılan varlık kiralama şirketleri bu tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

1.18. BÖLGESEL YÖNETİM MERKEZLERİ

6728 sayılı Kanunun 55 inci maddesi ile KVK'nın 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ö) bendi ile tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve söz konusu giderlerin Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılmaması kaydıyla, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri 09.08.2016 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

7103 sayılı Kanunun 74 üncü maddesiyle KVK'nın 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ö) bendinde düzenleme bulan bölgesel yönetim merkezlerine ilişkin kurumlar vergisi muafiyeti yürürlükten 01.01.2019 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. 01.01.2019 tarihi itibarıyla kurulu bölgesel yönetim merkezleri için kurumlar vergisi muafiyet uygulaması 01.01.2022 tarihine kadar uygulanacaktır.

1.19. Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA), katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişiler

7162 sayılı kanunun 12 inci maddesiyle 30.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 11 inci madde uyraınca; 2019 UEFA Süper Kupa Finali ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakalarının Türkiye'de oynanmasına ilişkin olarak Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları

dolayısıyla Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA), katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar gelir ve kurumlar vergisinden muaftır.

Bu muafiyet, tevkif yoluyla alınan vergileri de kapsamaktadır.

1.20. ŞARTA BAĞLI MUAFİYETLERİN KAYBEDİLMESİ VEYA KAZANILMASI HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİNİN BAŞLAYACAĞI VEYA SONE ERECEĞİ TARİH

Yukarıda bölümler halinde açıklandığı üzere, KVK'da düzenlenen muafiyet hükümlerinin bir kısmı belirli şartlara bağlanmıştır. Hal böyle olunca, şarta bağlı muafiyet tanınan kurum ve kuruluşların yıl içinde muafiyet şartlarını sağlamaları veya ihlal etmeleri halinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin başlayacağı veya sona ereceği tarih önem arz etmektedir. Konu ile ilgili olarak iki farklı görüş ortaya çıkabilmektedir.

Muafiyet şartlarının hesap döneminin geneli (tamamı) için arandığı kabul edildiğinde, hesap dönemi içerisindeki herhangi bir zamanda muafiyet şartlarının sağlanamamış olması, ilgili hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisine tabi olunmasını gerektirecektir. Bir başka ifadeyle, hesap dönemi içerisinde muafiyet şartlarının ihlal edilmesi halinde, kurumlar vergisi mükellefiyeti hesap döneminin başından itibaren geçerli olmak üzere tesis ettirilecektir.

Diğer yaklaşıma göre ise, muafiyet şartları hesap döneminin geneli için aranılan şartlar olmayıp, muafiyet şartlarının ihlal edilmesi halinde, bu şartların ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır. Tebliğde yer alan açıklamalara göre, şarta bağlı muafiyetlerin kaybedilmesi veya kazanılması halinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin başlayacağı veya sona ereceği tarih aşağıdaki şekilde belirlenecektir.

1.19.1. Dönem İçinde Muafiyet Şartlarının İhlali Halinde Kurumlar Vergisi Mükellefiyetinin Başlayacağı Tarih

Kurumlar vergisinden belirli şartlara bağlı olarak muaf tutulan bir kurum veya kuruluşun muafiyet şartlarını ihlal etmesi halinde, **bu şartların ihlal edildiği tarihten itibaren** kurumlar vergisine tabi tutulması gerekir.

Örnek : Muafiyet şartlarını haiz (Y) Konut Yapı Kooperatifinin, 21.09.2018 tarihinde muafiyet şartlarını kaybetmesi durumunda, anılan kooperatifin 21.09.2018 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

1.19.2. Dönem İçinde Muafiyet Şartlarının Sağlanması Halinde Muafiyetin Başlayacağı Tarih

Kurumlar vergisinden belirli şartlara bağlı olarak muaf tutulan bir kurum veya kuruluşun muafiyet şartlarını ihlal etmesi ve dönem içerisinde muafiyet şartlarının tekrar kazanılması halinde izleyen hesap dönemi başından itibaren muafiyetten yararlandırılması gerekmektedir.

Örnek: Öteden beri kurumlar vergisi mükellefi olan (Z) İşyeri Yapı Kooperatifinin, 21.09.2018 tarihinde muafiyet şartlarını kazanması durumunda ise bu kooperatif, 01.01.2019 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır.

2. İSTİSNALAR

İstisna, genel olarak verginin konusuna girmekle beraber, çeşitli gerekçelerle vergilemeye konu edilmeyen kazanç veya iratlardır. Kurumlar vergisi istisnaları ile ilgili düzenlemelere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesi ile 5/A ve 5/B maddelerinde yer verilmiş olup, bunun yanı sıra bazı özel kanunlarda da kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlara ilişkin hükümler bulunmaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde, konu; "Kurumlar Vergisi Kanununda Düzenlenen İstisnalar" ve "Diğer Kanunlarla Düzenlenen İstisnalar" başlıkları altında açıklanmıştır.

2.1. KVK'DA DÜZENLENEN İSTİSNALAR

Kurumlar vergisi istisnaları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde 11 bent halinde ve ayrıca 5/A ve 5/B maddelerinde düzenlenmiş olup, söz konusu istisnalar ana başlıkları itibariyle şunlardır:

5-1/a- İştirak kazançları istisnası,

5-1/b- Yurt dışı iştirak kazançları istisnası,

5-1/c- Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin istisna,

5-1/ç- Emisyon primi kazancı istisnası,

5-1/d- Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna,

5-1/e- Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası,

5-1/f- Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna,

5-1/g- Yurt dışı şube kazançları istisnası,

5-1/h- Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna,

5-1/ı- Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna,

5-1/i- Risturn istisnası.

5-1/j- Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna

5-1/k- Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna

5/A- Yabancı fon kazançları

5/B- Sınai mülkiyet hakları istisnası

2.1.1. İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (KVK Md. 5/1-a)

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre 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.

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.

2.1.1.1. İştirak Kazançları İstisnasının Amacı ve Mantığı

İştirak kazançları istisnası düzenlemesinin amacı mükerrer vergilemenin önlenmesidir. İstisnaya 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 tutulması mükerrer vergilemeye yol açacaktır ki yapılan düzenleme ile bu durumun önüne geçilmek istenmiştir.

2.1.1.2. İştirak Kazançları İstisnasının Kapsamı

2.1.1.2.1. İştirak Edilen Kurumun Tam Mükellef Statüsünde Olması Gerektiği

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/a) bendinde düzenlenen iştirak kazançları istisnası, yalnızca **tam mükellefiyete tabi kurumların** sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır.

Dar mükellef bir kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise **bu bent ile düzenlenen** iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.

Ancak izleyen bölümde açıklanacağı üzere, dar mükellef anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar belli şartlar altında KVK'nın 5 inci maddesinin (1/a) bendi ile kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

2.1.1.2.2. İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar

İştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için iştirak edilen kurumun tam mükellef olması gerekmekle beraber, kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, tam veya dar mükellef ayrımı yapılmaksızın tüm kurumlar vergisi mükellefleri iştirak kazançları istisnasından yararlanabilecektir.

2.1.1.2.3. Girişim Sermayesi Yatırım Fonu Ve Ortaklıklarının Katılma Payları İle Hisse Senetlerinden Elde Edilen Kâr Payları Durumu

Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları, 6322 sayılı Kanunun 34 üncü maddesiyle KVK'nın 5 inci maddesinde yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

2.1.1.2.4. Fonların Katılma Belgeleri İle Yatırım Ortaklıklarının Hisse Senetlerinden Elde Edilen Kâr Paylarının Durumu

Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları genel olarak iştirak kazancı tanımına girmekle beraber, bu kazançlardan yukarıda belirtilen tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları dışındaki diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.

2.1.1.2.5. Kurucu Senetleri İle Diğer İntifa Senetlerinden Elde Ettikleri Kâr Paylarının Durumu

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmektedir. Bu şekilde kâr payı elde eden kurumlarda da mükerrer vergilemenin önüne geçmek için öteden beri uygulandığı üzere kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları Kanunda iştirak kazançları arasında sayılmıştır. Aksi uygulama, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alınma olasılığı ortaya çıkartır ki bu istisnaya KVK'nın lafzında da yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olunmaktadır.

2.1.1.3. İştirak Edilen Kurumun Geçmiş Yıl Kârlarını Dağıtması

Elde edilen kâr paylarının kaynağının, iştirak edilen kurumun cari yıl veya önceki yıl kârlarından dağıtılmış olmasının, iştirak kazancını elde eden kurum yönünden istisna uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, iştirak edilen kurumun geçmiş yıl kârlarını dağıtması halinde de iştirak kazancının elde edildiği dönem itibariyle istisnanın uygulanması mümkündür.

2.1.1.4. İştirak Edilen Kurumun İstisna Kazançlarını Dağıtması

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

2.1.1.5. İştirak Edilen Kurumun Yönetim Kurulunda Bulundurulan Temsilciler Vasıtasıyla Elde Edilen Kâr Payları

GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 3 numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bir başka ifadeyle, yönetim kurulu başkan ve üyelerinin kârdan almış oldukları hisseler GVK uygulamasında kâr payı olarak kabul edilmiş ve dolayısıyla da menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

Bazı durumlarda, kurumların iştirak ettikleri bir diğer kurumun yönetim kurulunda bulundurdukları temsilcileri vasıtasıyla bu geliri elde etmeleri söz konusu olabilmektedir. Bu durumda kurumun temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş olduğu bu kâr payları iştirak kazancı olarak kabul edilecek ve dolayısıyla iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir. Ancak, bu kapsamda iştirak kazancı istisnasından bahsedilebilmesi için elde edilen gelirin yönetim kurulunda temsilci bulunduran kurum tarafından elde edilmiş olması gerekir. Yönetim kurulu üyesinin şahsına yapılan kâr payı ödemeleri ise ilgili kişinin şahsi geliri olup, GVK'nın menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre vergilendirilecektir.

2.1.1.6. İştirak Oranının ve Süresinin Önemi Olup Olmadığı

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun iştirak edilen tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.

2.1.1.7. Serbest Bölgede Faaliyette Bulunan Kurumlardan Elde Edilen İştirak Kazançlarının Durumu

Daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi, iştirak kazançları istisnası, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5084 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişik 6 ncı maddesi uyarınca, serbest bölgelerin gümrük bölgesi dışında sayılmasına karşın, bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar tam mükellef kurum olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlara iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar da diğer tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançlarında olduğu gibi kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

2.1.1.8. İştirak Kazançları İstisnasının Beyannamede Gösterilmesi

İştirak kazançları istisnasının, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan ***"İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)"*** satırına yazılması suretiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Örnek: (A) Kurumunun 2018 hesap dönemi verileri aşağıdaki gibidir:

Ticari Bilanço Kârı	2.000.000 TL
K.K.E.G.	100.000 TL
İştirak Kazancı	600.000 TL
Geçmiş Yıl Zararı	1.000.000 TL

Buna göre Kurumun 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.

TİCARİ BİLANÇO KÂRI		:	2.000.000
K.K.E.G.		:	100.000
ZARAR OLSA DAHİ İND. İST. VE İND.		:	600.000
İştirak Kazancı (KVK Mad. 5/1-a)	600.000		
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI		:	2.100.000
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI		:	600.000
KÂR		:	1.500.000
GEÇMİŞ YIL ZARARI		:	1.000.000
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)		:	500.000

2.1.2. YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (KVK Md. 5/1-b)

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere, kurumların tam mükellefiyete tabi kurumlara iştirak etmelerinden elde ettikleri kazançlar KVK'nın 5 inci maddesinin (1/a) bendiyle kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Söz konusu maddenin (1/b) bendinde ise kurumların, yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançlarına ilişkin istisna hükmüne yer verilmiştir.

Bent hükmüne göre, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden müstesnadır.

2.1.2.1. Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnasından Yararlanma Şartları

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

- 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.

İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

Bütün bu şartların yerine getirilmesi halinde, elde edilen kazanç Türkiye'de vergiye tabi olmayacak, istisnalar arasında gösterilerek kurumlar vergisi matrahından düşülecektir. Aksi takdirde elde edilen iştirak kazancı Türkiye'de vergiye tabi olacaktır. Ancak bu durumda, KVK'nın 33 üncü maddesine göre yurtdışında ödenen vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Yukarıda sıralanan şartlara ilişkin açıklamalara aşağıda kısaca, bölümler halinde yer verilmiştir.

2.1.2.1.1. İştirak Edilen Kurumun Anonim veya Limited Şirket Niteliğinde Bir Kurum Olması

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için iştirak edilen yurt dışındaki kurumun **anonim** veya **limited** şirket niteliğinde bir kurum olması gerekmektedir. KVK çerçevesinde kurum olarak nitelendirilmekle beraber anonim veya limited şirket niteliğinde olmayan kurumlardan elde edilecek iştirak kazançlarının bu istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

2.1.2.1.2. İştirak Edilen Kurumun Kanuni ve İş Merkezinin Türkiye'de Bulunmaması

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olmaması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, iştirak edilen kurumun tam mükellef statüsünde olmaması gerekir.

2.1.2.1.3. İştirak Payını Elinde Tutan Kurumun Yurt Dışı İştirakin Ödenmiş Sermayesinin En Az %10'una Sahip Olması

İştirak payını elinde tutan kurumun, iştirak kazancını elde ettiği tarih itibarıyla yurt

dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması gerekmektedir. %10 iştirak oranının, kazancın elde edildiği tarihten geriye doğru bir yıl süreyle devam ettirilmiş olması da şarttır.

2.1.2.1.4. İştirak Kazancının Elde Edildiği Tarih İtibarıyla, İştirak Payının Kesintisiz Olarak En Az Bir Yıl Süre İle Elde Tutulması

İştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirak paylarını, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutması gerekmektedir.

Öte yandan, Kanun metninde de açık şekilde belirtildiği gibi, bir yıllık asgari süre içerisinde iştirak payının en az %10 olması şartının kesintisiz bir şekilde gerçekleşmesi gerekir. Herhangi bir şekilde iştirak payının bu oranın altına düşmesi halinde, bir yıllık sürenin hesabında iştirak payının tekrar %10'un üzerine çıktığı tarih esas alınacaktır.

2.1.2.1.5. Yurt Dışı İştirak Kazancının İştirak Edilen Kurumun Faaliyette Bulunduğu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca En Az %15 Oranında Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Toplam Vergi Yükü Taşıması

Yurt dışı iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, bu kazançların kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili vergi yükünün dikkate alınması gerekmektedir. Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de 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 edilecektir.

Bir başka ifadeyle, vergi yükü aşağıdaki formülle hesaplanacaktır.

$$\textbf{VERGİ YÜKÜ} = \frac{\text{Gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler toplamı}}{\text{Dağıtılabilir kurum kazancı + Gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler toplamı}}$$

Fiili vergi yükünün hesaplanmasında aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:

- Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir.
- Bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin dağıtılabilir kurum kazancına eklenmemesi gerekir.
- Kâr dağıtımının geçmiş yıl kârlarından veya yedeklerden yapılması halinde vergi yükü geçmiş yıl karlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanmalıdır.
- Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazanca istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan verginin, vergi yükünün tespitinde dikkate alınması gerekir.
- İlgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate

alınması gerekmektedir.

- Geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.
- Dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılması söz konusu ise yapılan vergi kesintisinin de vergi yükünün hesabında dikkate alınması gerekir.
- Vergi yükü hesaplanırken iştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkede tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin bu kazancın transferi sırasında Türkiye'de ya da bir başka ülkede ödenen vergiler vergi yükü hesabında dikkate alınmaz.

İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kurumdan elde edilen iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere faaliyette bulunduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması yeterli olmayıp en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (2018, 2019 ve 2020 hesap dönemleri için %22) veya daha yüksek oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

2.1.2.1.6. İştirak Kazancının Elde Edildiği Hesap Dönemine İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi Gereken Tarihe Kadar Türkiye'ye Transfer Edilmesi

İstisnadan yararlanılabilmesi için, iştirak kazançlarının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı istisnadan yararlanamayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen yurt dışı iştirak kazançları, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilse dahi anılan istisnadan yararlanamayacaktır.

Örnek : Yabancı kurum tarafından 2018 yılı Şubat ayında kâr dağıtımı yapılması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye'de 2018 yılı kurum kazancına dahil edilerek, bu hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olup söz konusu kazancın beyanname verme süresinin sonuna kadar (25.04.2019) Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartıyla istisnadan yararlanılabilecektir.

Geçici vergi dönemleri açısından, iştirak kazançlarının ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren istisnadan yararlanılabilmesi mümkündür.

Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançlarının, Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu yoktur.

2.1.2.2. İstisna Kazancın Tespitinde Kur Farklarının Durumu

Yurt dışı iştirak kazancı, dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Örnek : Türkiye'de yerleşik (M) A.Ş.'nin, 14.11.2015 tarihinde %50 hissesini satın almış olduğu, İngiltere'de mukim (N) Kurumu 21.03.2018 tarihinde 2016 hesap dönemine ait 2.000.000 Euro kurum kazancını ortaklarına dağıtmıştır. (M) A.Ş.'nin söz konusu kazanç dağıtımından elde ettiği brüt gelir 1.000.000 Euro olup, şirket bu kazancını 14.02.2019 tarihinde Türkiye'ye transfer etmiştir. (21.03.2018 tarihinde, 1 Euro = 4,8516 TL, 31.12.2018 tarihinde, 1 Euro = 6,0280 TL, 14.02.2018 tarihinde, 1 Euro = 5,9374 TL)

Yukarıdaki verilere göre, yurt dışı iştirak kazancı kâr dağıtımının gerçekleştiği 21.03.2018 tarihinde elde edilmiştir. Dolayısıyla istisna kazancın tespitinde de bu tarihte geçerli olan kurun esas alınması gerekmektedir. Buna göre, istisna kazanç tutarı (1.000.000 Euro x 4,8516 TL=) 4.851.630 TL olarak hesaplanacaktır. Transfer tarihine kadar oluşan olumlu kur farkı (1.000.000 Euro x (5,9374 TL - 4,8516 TL) = 1.085.800 TL) istisna kazanç tutarını değiştirmeyecektir.

2.1.2.3. Yurt Dışındaki İnşaat İşlerinin Yapılabilmesi İçin İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna Uygulaması

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.

Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır. Bu şartları taşımayan veya başka faaliyet konularıyla da uğraşan şirketlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

2.1.2.4. Yurt Dışı İştirak Kazançları İle İlgili Örnek Özelgeler

2.1.2.4.1. Yurt Dışı İştirakten Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/b Maddesine Göre İstisna Olup Olmayacağı[16]

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen istisna hükmünün uygulanabilmesi için maddede sayılan şartların topluca yerine getirilmesi gerekmekte olup, yurtdışında mukim firmanın %10 oranında vergiye tabi tutulması durumunda iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması şartı sağlanamadığından, bu iştirakten elde edilen kazancın anılan bent kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün değildir.

2.1.2.4.2. Malezya'dan Elde Edilecek Temettü Gelirlerinin Kurumlar Vergisinden İstisna Edilip Edilmeyeceği[17]

Malezya ile imzalanan Çifte Vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 22 nci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan "diğer Akit Devletin bir mukiminee bir Akit Devlette ödenecek vergi" teriminin, bir Devlette ödenmesi gereken, ancak bu Devletin ekonomik kalkınmasını hızlandırmaya yönelik teşvik mevzuatı gereğince muafiyete veya indirime tabi tutulan vergileri de kapsadığı belirtilmiş; fıkranın (a) ve (b) bentlerinde ise söz konusu terim faiz ve gayrimaddi hak bedelleri üzerinden alınan vergilerle sınırlandırılmıştır.

16 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15/05/2013 tarih ve 38418978-125[5-12/28]-447 sayılı özelgesi.

17 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-b-43 sayılı özelgesi

Dolayısıyla, Türkiye mukimlerince Malezya mukimi şirketlerden elde edilecek temettü gelirlerinin, Anlaşmanın 22 nci maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup bu gelirler üzerinden ödendiği varsayılan vergilerin Türkiye'de mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.1.2.4.3. Yurt Dışı İştirak Kazançlarının Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi[18]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen istisna hükmünün uygulanabilmesi için maddede sayılan şartların topluca yerine getirilmesi gerekmekte olup, şirketinizce iştirak edilen İngiltere›nin Jersey Adaları›nda mukim bağlı ortaklıklarınızdan elde ettiğiniz iştirak kazançlarına ilişkin olarak vergi yükü şartı da dahil olmak üzere tüm şartların sağlanması halinde bu iştiraklerinizden elde ettiğiniz kazancınızın anılan bent kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkündür.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen istisna hükmünün uygulanabilmesi açısından vergi yükünün hesabında, kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere bağlı ortaklıklarınızın bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergiler dikkate alınacak olup bağlı ortaklıklarınızın Irak Cumhuriyeti›nde şubeleri vasıtasıyla yürüttükleri faaliyetlerinden doğan kazançları üzerinden Irak›ta ödedikleri gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin anılan istisna kapsamında vergi yükünün hesabında dikkate alınmayacağı tabiidir.

2.1.2.5. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Yurt dışında elde edilen iştirak kazançlarının, elde edildiği dönem ticari bilanço kârının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kazançlardan istisna şartlarını taşıyanlar, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Yurtdışı İştirak Kazançları(K.V.K. Mad. 5/1-b)" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

Ayrıca hemen belirtmek gerekir ki yurt dışı iştirak kazançlarının istisna olarak beyan edilerek kurum kazancından düşülmesi halinde, söz konusu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin KVK'nın "Yurt Dışında ödenen Vergilerin Mahsubu" başlıklı 33 üncü maddesi kapsamında hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmayacaktır.

Örnek : (A) Kurumunun 2018 hesap dönemi verileri aşağıdaki gibidir:

Ticari Bilanço Kârı	1.500.000 TL
K.K.E.G.	200.000 TL
İştirak Kazancı	300.000 TL
Yurt Dışı İştirak Kazancı	900.000 TL
Geçmiş Yıl Zararı	2.000.000 TL

Buna göre Kurumun 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.

18 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/06/2017 tarih ve 38418978-125[5-16/34]-184511 sayılı özelgesi

TİCARİ BİLANÇO KÂRI		1.500.000
K.K.E.G.		200.000
ZARAR OLSA DAHİ İND. İST. VE İND.		1.200.000
İştirak Kazancı (KVK Mad. 5/1-a)	300.000	
Yurtdışı İştirak Kazançları (KVK Mad. 5/1-b)	900.000	
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI		1.700.000
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI		1.200.000
KÂR		500.000
GEÇMİŞ YIL ZARARI		2.000.000
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)		-
GELECEK YILA DEVREDEN YIL ZARARI		1.500.000

2.1.3. TAM MÜKELLEF ANONİM ŞİRKETLERİN YURT DIŞI İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI (KVK Md. 5/1-c)

KVK'nın 5 inci maddesinin (1-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 süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasına ilişkin istisnadan, sadece tam mükellefiyete tabi anonim şirketler yararlanabilecektir. Dolayısıyla, anonim şirketler dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerinin bu istisnadan yararlanma olanağı yoktur.

2.1.3.1. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasından Yararlanmanın Şartları

Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasına ilişkin istisnadan yararlanabilmesi için aranılan şartlar şunlardır:

- Yurt dışı iştiraklerin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye'de tam mükellef olmaması,
- Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının her birinin en az %10 oranında iştirakten oluşan yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması,
- Satışa konu iştirak hisselerinin, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifte tutulmuş olması

Öte yandan en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının her birinin en az %10 payına sahip olunan iştiraklerden oluşması halinde, eğer mevcutsa pay oranı %10'a ulaşmayan iştiraklerin satışından elde edilen kazanç da istisnadan faydalandırılabilecektir**.**

2.1.3.2. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Yurt dışında elde edilen iştirak hissesi satış kazançlarının, elde edildiği dönem ticari bilanço kârının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kazanç-

lardan istisna şartlarını taşıyanlar, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

Ayrıca hemen belirtmek gerekir ki yurt dışı iştirak hissesi satış kazançlarının istisna olarak beyan edilerek kurum kazancından düşülmesi halinde, söz konusu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin KVK'nın "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu" başlıklı 33 üncü maddesi kapsamında hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmayacaktır.

2.1.4. EMİSYON PRİMİ KAZANCI İSTİSNASI (KVK Md. 5/1-ç)

KVK'nın 5 inci maddesinin (1-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 edilmiştir.

Emisyon primi, anonim şirketlerin kuruluş ya da sermaye artırımı sırasında hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerindeki bir değer üzerinden satılması sonucu ortaya çıkar ve anonim şirketler tarafından elde edilen bu kazanç kurumlar vergisinden müstesnadır.

Anonim şirketlerin portföylerinde yer alan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, emisyon primi kazancı istisnası kapsamında değildir. Ancak Kanunun 5 inci maddesinin (1/e) bendinde yer alan şartların mevcut olması kaydıyla başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların %75'i için kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması mümkündür.

2.1.4.1. Emisyon Primi Kazancı İstisnası İle İlgili Örnek Özelgeler

2.1.4.1.1. Hisse Senetlerinin İtibari Değeri İle Satış Değeri Arasında Oluşacak Olumlu Farkın Kurum Kazancından İstisnası[19]

Bir Firmanın artırılacak sermayesinin belli bir bölümüne karşılık Almanya mukimi yabancı bir fon kuruluşundan almış olduğu teklif sonucunda oluşan olumlu farkın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, Almanya mukimi fon kuruluşunun şirketin hisselerini elden çıkarması dolayısıyla sağlayacağı kazancın, alış ve satış arasındaki sürenin bir yılı aşması ve gelirin, Türkiye-Almanya ÇVÖ Anlaşmasının fesh edildiği 01.01.2011 tarihinden önce elde edilmiş olması koşuluyla, söz konusu Anlaşmanın 13 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca yalnızca Almanya›da vergilendirilmesi gerekmektedir. Alış ve satış arasındaki sürenin bir yılı aşmaması ya da gelirin 01.01.2011 tarihinden sonra elde edilmesi halinde ise söz konusu kazanç, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde Türkiye›de de vergilendirilebilecektir.

Bu durumda, hisselerin satış işleminin Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi hükümleri çerçevesinde banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla yapılması halinde, anılan maddenin birinci fıkrasına göre alış ve satış bedelleri üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle, satışın banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla yapılmaması halinde ise Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesi hükmüne göre belirlenecek kazanç, Kurumlar Vergisi Kanununun özel beyana ilişkin hükümlerine göre vergilendirilecektir.

19 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-104 sayılı özelgesi.

2.1.4.1.2. Emisyon Primi Dağıtılmaksızın Sermaye Azaltımına Gidilip Gidilmeyeceği[20]

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; kurumlar vergisinden istisna edilen ve sermayeye eklenmemiş olan emisyon primlerinin Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca ortaklara dağıtılmasının mümkün olması halinde, bu işlem kar payı dağıtımı sayılacak olup dağıtılan emisyon primi tutarları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddelerinde yer alan hükümler çerçevesinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, söz konusu emisyon primleri dağıtılmadan sermaye azaltımına gidilip gidilmeyeceği konusunda Gümrük ve Ticaret Bakanlığından görüş alınması uygun olacaktır.

2.1.4.2. Emisyon Primi Kazancı İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Emisyon primleri, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamasında sermaye yedeği olarak kabul edilmekte ve bir bilanço hesabı olan "520-Hisse Senedi İhraç Primleri" hesabında izlenmektedir. Dolayısıyla, emisyon primleri (hisse senedi ihraç primleri), gelir hesapları ile ilişkilendirilmemekte ve gelir tablosu hesaplarına intikal ettirilmemektedir.

Öte yandan, emisyon primleri kurumlar vergisi uygulamasında, kurum kazancının bir unsurudur. Hal böyle olunca, emisyon primlerinin ticari bilanço kârına eklenmeksizin, doğrudan istisna olarak kurum kazancından düşülmesi kurumlar vergisi matrahının eksik hesaplanmasına yol açacaktır. Bu nedenle emisyon primlerinin, bir taraftan ticari bilanço kârına eklenmesi suretiyle mali kâra ulaşılması, diğer taraftan da istisnalar arasında gösterilerek kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerekir. Emisyon primi kazanç istisnası, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

Örnek : (A) Kurumunun 2018 hesap dönemi ticari bilanço kârı 600.000 TL olup, ayrıca bu döneme ait 50.000 TL emisyon primi kazancı bulunmaktadır.

Buna göre Kurumun 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.

TİCARİ BİLANÇO KÂRI		600.000
K.K.E.G. (Emisyon Primi)		50.000
ZARAR OLSA DAHİ İND. İST. VE İND.		50.000
Emisyon Primi Kazancı (KVK Mad. 5/1-ç)	50.000	
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI		650.000
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI		50.000
KÂR		600.000
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)		600.000

2.1.5. YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARININ KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA (KVK Md. 5/1-d)

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/d) bendinde yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettik-

20 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/10/2015 tarih ve 62030549-125[6-2014/105]-88462 sayılı özelgesi.

leri kazançlara ilişkin kurumlar vergisi istisnası düzenlenmiştir. Buna göre Türkiye'de kurulmuş olmak kaydıyla;

- 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,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,

kurumlar vergisinden istisnadır.

Dikkat edileceği üzere menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları ile portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının sadece portföy işletmeciliğinden elde etmiş oldukları kazançlar kurumlar vergisinden istisna olmakla birlikte bunlar dışında kalan diğer yatırım fon ve ortaklıklarının ise tüm kazançları kurumlar vergisinden istisna olacaktır. İstisna uygulaması açısından genel olarak fon veya ortaklık portföyünde, döviz veya dövize endeksli kıymetlerin bulunmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Bununla birlikte Türkiye'de kurulan ve portföyü de Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için fon portföyünün en az %51'inin devamlı olarak; Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ile altına dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar "altın fonu veya ortaklığı"; Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar ise "kıymetli madenler fonu veya ortaklığı" olarak kabul edilecektir.

Öte yandan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2020 yılları arasında elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançlar GVK'nın geçici 67 nci maddesinin 8 numaralı fıkrası, diğer yatırım fonları ve ortaklıklarının (emeklilik yatırım fonları hariç) kurumlar vergisinden istisna kazançları ise KVK'nın 15 inci maddesinin 3 numaralı fıkrası uyarınca tevkifat kapsamındadır. Söz konusu kazançların kurumlar vergisinden istisna olması tevkifat uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

2.1.5.1. Türkiye'de Kurulu Fonlar İle Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna İle İlgili Örnek Özelge

2.1.5.1.1. SPK Mevzuatına Göre Kurulan Serbest Yatırım Fonunun Portföy İşletmeciliği Kazancının Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı[21]

Türkiye'de kurulacak ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olan fonların portföy işletmeciliğinden elde edeceği kazançlarla ilgili olarak firmaların, 5520 sayılı Kanun hükümleri ve 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün olacaktır.

21 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/02/2012 B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-736 sayılı özelgesi.

2.1.5.2. Türkiye'de Kurulu Fonlar İle Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Y. Fon ve Ort. Portföy İşl. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d)" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

2.1.6. TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI (KVK Md. 5/1-e)

Gerek tam gerekse dar mükellefiyeti haiz kurumların aktiflerinde en az iki tam yıl süre ile bulunan taşınmaz ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazançlara ilişkin istisna uygulaması 5520 sayılı KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinde düzenlenmiştir. Söz konusu bendin gerekçesinde, söz konusu istisna uygulaması ile kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.

5520 sayılı KVK'nın ilgili bent hükmü aşağıdaki gibidir.

"e) (7061 sayılı kanunun 89 uncu maddesiyle değişen cümle; Yürürlük: 05.12.2017) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı.

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 istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. (6111 Sayılı Kanunla eklenen parantez içi hüküm 6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük 09.08.2016)

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.

(6728 sayılı kanunun 56 ncı maddesiyle değişen paragraf;Yürürlük 09.08.2016) Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, 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. 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına veya 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kiracı ya da kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım

bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır."

6728 sayılı Kanunun 02.08.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren 56 ncı maddesi ile KVK'nın taşınmaz ve iştirak kazançları istisnasını düzenleyen 5 inci maddesinin (1/e) bendinin birinci paragrafında yer alan parantez içi hüküm kaldırılarak, taşınmazların aktifte bulundurma sürelerinin hesabında bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu sürelerin de dikkate alınacağına dair hükümler maddenin beşinci paragrafına eklenmiştir. Bu çerçevede; KVK'nın 5 inci maddesine eklenen (1/j) ve (1/k) bentleri Kurumların kira sertifikası ihracına veya sat-kirala-geri al işlemlerine konu edilen taşınmazlarının satışından doğan kazançlarına ilişkin istisna hükmünü yeniden düzenlemiştir.

6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesi ile 09.08.2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinin birinci paragrafında yer alan parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmış ve beşinci paragrafı ise yukarıda yer verildiği şekilde değiştirilmiştir.

Bu değişikliklere ilave olarak, 7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin (1/a) bendiyle KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinin birinci paragrafı değiştirilmiş olup, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 05.12.2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanacak; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %75'lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin taşınmaz ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazançlara ilişkin istisna uygulamasının usul ve esasları aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

2.1.6.1. İstisna Uygulamasına Konu Olabilecek İktisadi Kıymetler

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinde yer alan istisna uygulamasından, kurumların aktiflerinde en az iki tam yıl süre ile kayıtlı bulunan taşınmaz, iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları yararlanabilecektir.

İstisna uygulaması kapsamındaki iştirak hisseleri;

- Anonim şirketlerin hisse senetlerini,
- Limited şirketlere ait iştirak paylarını,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarını,
- Kooperatiflere ait ortaklık paylarını,

ifade eder.

Bununla birlikte Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde çıkarılan yatırım fonu katılma belgelerinin iştirak hissesi olarak değerlendirilmek suretiyle istisna uygulamasına konu edilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan esasen iştirak hisseleri içerisinde yer alan ve kârdan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri ile intifa senetleri de

anılan bentte ayrıca belirtilmek suretiyle bunların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar da istisna uygulamasının kapsamına dahil edilmiştir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarına ilişkin istisna uygulamasından yararlanabilmeleri için söz konusu taşınmaz ve iştirak hisselerinin en az iki tam yıl süreyle aktifte kayıtlı olması gerekmektedir. Bu nedenle satışa konu edilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin iktisap tarihi önem taşımaktadır.

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

Öte yandan 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun "Taşınmaz mülkiyetinin konusu" başlıklı 704 üncü maddesi uyarınca;

- Arazi,
- Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler,

taşınmaz olarak değerlendirildiğinden söz konusu bu iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, diğer şartların da mevcut olması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Buna karşılık söz konusu Kanunun 705 inci maddesinde taşınmaz mülkiyetinin kazanılmasının tescille olacağı, KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinin gerekçesinde ise taşınmazların elden çıkarılmasından sağlanan kazançların istisna uygulamasına konu olabilmesi için söz konusu bu taşınmazların tapuya tescil edilmiş olmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan taşınmazın bütünleyici parçası ya da eklentisi mahiyetinde olan iktisadi kıymetlerin istisna uygulaması karşısındaki durumu özellik arz etmektedir. Türk Medeni Kanununun 684 üncü maddesinde *"Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır."*, 686 ncı maddesinde ise; *"Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez."* hükümleri yer almaktadır.

Bu nedenle taşınmaza ait bütünleyici parçalar taşınmaz kavramı içinde değerlendirilecek olmakla birlikte taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Örneğin; sabit üretim vasıtası niteliğindeki makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecek ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir. Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler bütünleyici parça niteliğinde değerlendirilmeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç dolayısıyla istisnadan yararlanılamayacaktır.

2.1.6.2. İstisna Uygulamasının Şartları

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinde düzenlenen; taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası şarta bağlı bir istisna olup; istisnadan yararlanılabilmesi için aşağıdaki şartların tamamının sağlanmış olması gerekmektedir.

- Taşınmazlar ve iştirak hisselerinin iki tam yıl süre ile aktifte bulundurulması,
- Satıştan doğan kazancın, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması,
- Satış bedelinin en geç satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi,
- Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması ile uğraşılmaması.

6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesi ile 09.08.2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinin birinci paragrafında yer alan parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmıştır. Mezkur düzenleme Kanun maddesine 6111 sayılı Kanunla eklenmiş ve 6495 sayılı Kanunla da 02.08.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilmiştir. Kanunun 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılan birinci paragrafında yer alan parantez içi hükme göre; taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21.11.2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlarda istisna oranı %100 olarak uygulanmakta ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmamaktadır. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirilecektir.

09.08.2016 tarihinden önce KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinin birinci paragrafında yer alan parantez içi hükmüne göre gerçekleştirilen satışlara kurumlar vergisi istisnası uygulanırken, 09.08.2016 tarihinden itibaren gerçekleştirilen satışlarda ise kurumlar vergisi istisnası uygulanmayacak olup, KVK'nın 5 inci maddesine eklenen (1/j) ve (1/k) bentleri ile getirilen düzenlemelere göre istisna uygulanabilecektir.

2.1.6.2.1. Taşınmaz ve İştirak Hisseleri En Az İki Tam Yıl Süreyle Aktifte Bulundurulmalıdır

Kurumlar vergisi mükelleflerinin istisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktiflerinde yer alması gerekmektedir. Aksi takdirde en az iki tam yıl süreyle aktifte yer almayan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için anılan istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Örneğin; 25.05.2016 tarihinde iktisap edilerek aktife alınmış bir taşınmazın, 25.05.2018 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması durumunda diğer şartlarında mevcut olması kaydıyla bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

KVK'nın 19 uncu ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve

kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.

Diğer taraftan inşaatı henüz tamamlanamayan, fiilen kullanma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.

6111 sayılı Kanunla 25.02.2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere mevcut maddeye eklenen parantez içi hüküm gereği taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21.11.2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. 6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesi ile 09.08.2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinin birinci paragrafında yer alan parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmış. Bu nedenle KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinin birinci paragrafında yer alan parantez içi hükmüne göre gerçekleştirilen satışlarda kurumlar vergisinden istisnası uygulanırken satış **işleminin** 09.08.2016 tarihinden önce olup olmadığına göre değerlendirme yapılması gerekmektedir.

2.1.6.2.2. Sat-Kirala-Geri Al İşlemine veya Kira Sertifikası İhracına Konu Edilen Taşınmazların Üçüncü Kişilere Satışında İki Yıllık Sürenin Tespiti

Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışında 2 yıllık sürenin tespiti ile ilgili açıklamalara Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)'inde aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

21.11.2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmazların kiracı tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların sat-kirala-geri al işlemi dolayısıyla finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

Aynı şekilde, 06.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

Örnek : (A) A.Ş.'nin 06.06.2018 tarihinde iktisap ederek aktifine aldığı taşınmazı, şirketin finansman ihtiyacı dolayısıyla 23.09.2018 tarihinde (B) Kalkınma Bankası A.Ş.'ye geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla devredilmiştir. (B) Kalkınma Bankası A.Ş. bu taşınmazı 7 yıllığına (A) A.Ş.'ye geri kiralamıştır. (B) Kalkınma Bankası A.Ş. sözleşme süresi sonunda bu taşınmazı 25.09.2025 tarihinde (A) A.Ş.'ye geri satmıştır.

(A) A.Ş. bu taşınmazını 08.12.2025 tarihinde (C) Ltd. Şti.'ne satmıştır.

(A) A.Ş.'nin 06.06.2018 tarihinde iktisap etmiş olduğu taşınmazın (C) Ltd. Şti.'ne satışında istisna uygulanırken, 2 tam yıl aktifte yer alma şartının sağlanıp sağlanamadığının tespitinde bu taşınmazın (B) Kalkınma Bankası A.Ş.'nin aktifinde bulunduğu süre de dikkate alınacaktır. Buna göre, (A) A.Ş.'nin finansman temini amacıyla sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği taşınmazını 08.12.2025 tarihinde (C) Ltd. Şti.'ne satışında istisna uygulaması açısından iki tam yıllık aktifte yer alma şartının sağlanıp sağlanamadığının tespitinde 06.06.2018 ile 08.12.2025 tarihleri arasındaki süre dikkate alınacaktır.

2.1.6.2.3. İstisnadan Yararlanan Kazanç Fon Hesabında Tutulmalıdır

İstisnadan yararlanılabilmesi için, satıştan doğan kazancın istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekir. İstisna satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı için en geç satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir.

Dikkat edileceği üzere, pasifte tutulması gereken tutar satıştan doğan kazancın tamamı değil, istisnadan yararlanan kısmıdır. Örnek vermek gerekirse, bir kurumun **iştirak hisselerinin** satışından elde ettiği kazanç 400.000 TL ise, istisnadan yararlanılabilmesi için elde edilen kazancın %75'lik kısmı olan 300.000 TL'nin pasifte özel bir fon hesabında beş yıl süre ile tutulması gerekir.

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinde, taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından doğan kazancın istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için, kazancın istisnadan yararlanan kısmının özel bir fon hesabına aktarılması gerektiği belirtilmiş; ancak söz konusu fona aktarma işleminin ne zaman yapılması gerektiği konusunda bir belirlemeye yer verilmemiştir.

KVK'nın 5 inci maddesinin gerekçesinde ise, istisna satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı için en geç satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar söz konusu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerektiği belirtilmektedir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ise, 3 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değişiklik yapılana dek bu yönde bir belirleme yer almamaktaydı. 20.11.2008 tarihinde yayımlanan 3 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin "5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması" başlıklı bölümü değiştirilmiş ve 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin değişen söz konusu bölümünde; fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğde satıştan doğan kazancın fon hesabına alınması için belirli bir tarih aralığı öngörülmüş; bu tarih aralığının ilk günü olarak satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başı; son günü olarak ise beyannamenin verildiği tarih belirlenmiştir. Tebliğle yapılan bu belirlemeden, satışın gerçekleştirildiği hesap dönemi içerisinde kazancın fon hesabına aktarılmaması, hesap döneminin kapanmasının beklenmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Örneğin**;** 2018 yılında yapılan bir satış için kazancın fon hesabına alınma zamanı, 01.01.2019 tarihinden beyannamenin fiilen verildiği tarihe kadar olan süre olacaktır.

İstisna edilen kazanç, 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilir veya işletmeden çekilir ya da dar mükellef kurumlarca ana

merkeze aktarılır ise bu kısımlar 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. KVK uyarınca gerçekleşecek devir ve tam bölünme hallerinde, söz konusu fon hesabının devralan kurumların bilançolarına aynen aktarılması gerekeceğinden, bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecektir.

Örnek : 05.10.2016 tarihinden iktisap edilen taşınmaz, 25.10.2018 tarihinde satılmış ve söz konusu bu işlem sonunda toplam 800.000 TL kazanç elde edilmiştir. Buna göre söz konusu satış kazancının %50'si olan 400.000 TL için istisna uygulamasından yararlanılması mümkündür. Bunun için istisnaya tekabül eden kazancın 01.01.2019 tarihinden kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar pasifte özel bir fon hesabına alınması ve bu fon hesabında bulunan tutarın 31.12.2023 tarihine kadar da sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılmaması veya işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.

Örnek: 07.06.2014 tarihinde 600.000 TL maliyet bedelle satın alınan bir taşınmaz, 2018 yılında 2.000.000 TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2018 yılında 600.000 TL, 2019 yılında 600.000 TL, 2020 yılında 400.000 TL ve 2021 yılında 400.000 TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %50'sini (1.400.000 x %50 = 700.000 TL) satışın yapıldığı yılı izleyen yılın başında özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2021 yılında tahsil edilen 400.000 TL'ye isabet eden [(400.000 x %70) x %50 =] 140.000 TL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 140.000 TL nedeniyle 2018 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyaına uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2018 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 1.400.000 TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının [(1.600.000 x %70) x %50 =] 560.000 TL olarak uygulanması halinde, vergi ziyaının varlığından bahsedilemeyecektir.

2.1.6.2.4. Satış Bedelinin En Geç Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen İkinci Takvim Yılının Sonuna Kadar Tahsil Edilmesi Gerekir

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'i veya taşınmazların satışından doğan kazançların %50'si, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yaralanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır.

Örnek vermek gerekirse, 2013 yılında 100.000 TL'ye alınan bir arsanın 23.02.2018 tarihinde 250.000 TL'ye satılması halinde istisnadan yararlanılabilmesi için satış bedeli olan 250.000 TL'nin en geç 31.12.2020 tarihine kadar tahsil edilmesi gerekir. Aksi takdirde, istisna şartları ihlal edilmiş sayılacaktır.

Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilemeyecek olan satış bedelinin önceden belli olması halinde, cezalı vergi ödeme durumuna düşülme-

mesi için, uygulanacak istisna tutarının tahsil edilemeyeceği belli olan satış bedelleri dikkate alınarak belirlenmesi mümkündür.

Konu ile ilgili olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde verilen örnek güncellenmiş haliyle aşağıdaki gibidir.

Örnek **:** Kurumun aktifine 4 yıldır kayıtlı bulunan maliyet bedeli 200.000 TL olan bir taşınmaz, 01.09.2018 tarihinde 1.000.000 TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilât 2018 yılında 300.000 TL, 2019 yılında 300.000 TL, 2020 yılında 300.000 TL ve 2021 yılında 100.000 TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %50'ini (800.000 x %50 = 400.000 TL) özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

Bu durumda satışı izleyen üçüncü yıl olan 2021 yılında tahsil edilen 100.000 TL'ye isabet eden [(100.000 x 800.000 / 1.000.000) x %50=] 40.000 TL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 40.000 TL nedeniyle 2018 yılı hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyaına uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2018 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 800.000 TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının [(800.000 x %50) - 40.000 =] 360.000 TL olarak uygulanması halinde, vergi ziyaının varlığından bahsedilemeyecektir.

İstisna uygulamasında, her şeyden önce satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülmesi kolay altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya BİST'te işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile de tahsil edilebilmesi mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gerekir.

2.1.6.2.5. Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti ve Kiralanması İle Uğraşılmaması

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar için diğer şartların mevcut olması durumunda dahi istisna uygulamasından yararlanabilmeleri mümkün değildir.

Buna karşılık taşınmaz ticareti ile uğraşan kurumların faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlar için istisna uygulamasından yararlanılması mümkün olacak, taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı için ise istisna uygulamasından yararlanılması mümkün olmayacaktır.

Örneğin, bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu bir binayı, en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Şirketin satmak amacıyla inşa etmiş olduğu veya satın aldığı binaların satışından elde ettiği kazançlar için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

Diğer taraftan menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin, iştirak amaçlı olmayıp ticari amaçla ellerinde bulundurdukları iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar içinde istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir. Ancak menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları istisna uygulamasına konu olabilecektir.

Şahsi görüşümüz; şirket ana sözleşmesinde ana faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti bulunan kurumlar eğer fiilen taşınmaz ticareti faaliyetinde bulunmuyorlar ise bu istisnadan yararlanmaları gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, taşınmaz ticareti faaliyeti olmayan kurumların sırf ana sözleşmelerindeki ana faaliyet konuları arasında taşınmaz ticaretinin de bulunması bu istisnadan yararlanmalarına engel olmamalıdır. Zira VUK'un 3 üncü maddesinde de belirtildiği gibi vergilendirmede işlemlerin gerçek mahiyeti esastır.

Fakat konu ile ilgili olarak vergi idaresinin görüşü aksi yöndedir. Ankara Vergi Dairesi'nce verilen 04.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-4-333 sayılı özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Bu itibarla, Şirketinizin ana faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti ve kiralanması faaliyetinin bulunması halinde, (faaliyetinizin yürütülmesine tahsis ettiğiniz taşınmazın satışı hariç) taşınmaz satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır."

2.1.6.2.7. Satışın Kurumların Mali Yapılarını Güçlendirecek Mahiyette Olması

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasının düzenleniş amacı gereği, istisnadan yararlanılabilmesi için yapılan satışın kurumun mali yapısını güçlendirecek mahiyette olması gerekir. İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Buna göre, söz konusu kıymetlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temliki, takası gibi işlemler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, bu kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracağından istisna uygulaması kapsamındadır.

2.1.6.3. İstisna Uygulamasına İlişkin Özellikli Durumlar

Kurumlar vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu ve intifa senetlerinin satılmasından elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulaması açısından ortaya çıkması muhtemel özellikli durumlar şunlardır;

2.1.6.3.1. Holding Şirketlerin Durumu

Şirketlerin iktisap ettikleri diğer şirketlere ait hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca "11-Menkul Kıymetler" veya "24-Mali Duran Varlıklar" gruplarındaki hesaplarda izlemeleri gerekmektedir. Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla, geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri veya ortaklık payları "11-Menkul Kıymetler" grubundaki hesaplarda izlenmektedir. Holding şirketlerin söz konusu hesapta izlenmesi gereken hisse senetleri veya ortaklık paylarının bulunması halinde, bunların satışından doğan kazançlar, istisnadan yararlandırılmayacaktır. Ancak, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise diğer şartların da sağlanmış olması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanabileceği tabiidir.

Ayrıca, holding şirketlerin esas faaliyeti taşınmaz ticareti olmadığından bu şirketlerin aktifinde yer alan taşınmazların satışından elde edilen kazançları dolayısıyla da istisnadan yararlandırılmaları gerekmektedir.

2.1.6.3.2. Grup şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu

Grup şirketlerinin her biri ayrı tüzel kişiliğe sahip olup, istisna uygulamasına ilişkin şartları haiz bütün işlemleri için genel olarak anılan istisna uygulamasından yararlanabilmeleri mümkündür. Buna karşılık grup şirketlerinin birbirleri ile gerçekleştirdiği satış işlemlerinin istisnanın amacına aykırı, muvazaalı olması veya işletmeye nakit girişi sağlamaması hallerinde, bu işlemlerden kaynaklanan fiktif kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır. Bilindiği üzere; söz konusu istisnanın temel amacı, kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşvikidir.

Öte yandan bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımı sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin ayni sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olacağından söz konusu istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

2.1.6.3.3. Satılan Taşınmaz ve İştirak Hisselerinin Yerine Aynı Mahiyette İktisadi Kıymet Alınması

Kurumlar vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde bulunan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satılmasından doğan kazançlar için genel olarak istisna uygulamasından yararlanabilecektir. Buna karşılık taşınmaz veya iştirak hisselerinin satılmasından elde edilen likiditenin atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere yönlendirilmesi durumu, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyecektir.

İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi olduğundan, elde edilen kazancın, amacı aşan bir şekilde aynı mahiyette iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmayacaktır.

Buna karşılık taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancının kurumun ihtiyaç duyduğu işletme sermayesi karşılandıktan sonra kalan kısmının fonksiyonel olarak benzer sabit kıymet alımında kullanılması istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

2.1.6.3.4. İstisna Kazancın Elde Edilmesine İlişkin Olarak Yapılan Giderlerin Durumu

KVK'nın 5 inci maddesinin 3 numaralı fıkrasına göre; İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir.

7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin (1/a) bendiyle KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinin birinci cümlesi değiştirilmiş olup, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 05.12.2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanacak; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %75'lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

Buna göre, 5520 sayılı KVK'nın 5 inci maddesinin 7061 sayılı Kanunla değişik (1/e) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin,

- 05.12.2017 tarihinden önce elde edecekleri taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarının %75'i,
- 05.12.2017 tarihinden (bu tarih dahil) itibaren satılan taşınmaz satış kazanç-

larının %50'si, iştirak hissesi satış kazançlarının ise %75'i, kurumlar vergisinden istisna olduğundan söz konusu işlemler neticesinde kazanç doğmaması durumunda;

- 05.12.2017 tarihinden önce yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarına ilişkin zararların (giderlerin) %25'inin,
- 05.12.2017 tarihinden (bu tarih dahil) itibaren yapılacak taşınmaz satışlarına ilişkin zararların (giderlerin) %50'sinin, iştirak hissesi satışlarına ilişkin zararların (giderlerin) ise %25'inin

kurumlar vergisine tabi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür. Örneğin, taşınmaz satışından kazanç doğmaması durumunda, taşınmazın tapuda devri sırasında satıcıdan alınan tapu harcının 05.12.2017 tarihinden önceki devirlerde %25'inin, 05.12.2017 tarihinden (bu tarih dahil) sonraki devirlerde ise %50 oranındaki kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

Diğer taraftan, gerek taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan zararların "istisna faaliyetlerden doğan zararlar" tanımına girmemesi; gerekse, istisna uygulamasının mükelleflerin ihtiyarında olan bir takım şartlara bağlanmış olması hususları göz önünde bulundurulduğunda, taşınmaz ve iştirak hissesi satış işlemlerinden kaynaklanan zararların tamamının kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği görüşündeyiz.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, konu hakkında vergi idaresinin görüşü aksi yöndedir. Her ne kadar söz konusu zararların indirilebileceğine dair daha önce verilmiş olan özelgeler[22] olsa da özellikle son dönemlerde verilen özelgelerde konu hakkındaki görüş netleştirilerek taşınmaz ve iştirak hissesi satış zararlarının istisnaya isabet eden kısmının kısmının kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağı şeklinde görüş bildirilmiştir.

Örneğin, konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı›nca verilen 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK-5-683 sayılı özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Bu açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca istisna kapsamında bulunan taşınmazın satışı durumunda taşınmaz satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) %75'inin, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak Şirketinizin diğer faaliyetlerinden doğan kazançlarından indirilmesi mümkün olmayacaktır. Kalan %25'inin ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır."

2.1.6.3.5. Sahip Olunan Arsanın Kat Karşılığı Olarak Devredilmesi Halinde İstisnadan Yararlanılıp Yararlanılamayacağı

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasının uygulanabilmesi için, taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması işleminden bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temliki, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Kat karşılığı arsa devri işleminin, bir malın başka bir mal ile değiştirilmesini ifade eden trampa niteliğinde olmasından dolayı, bu gibi işlemlerden elde edilen kazançlara söz konusu istisnanın uygulanması mümkün değildir.

22 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.08.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.50./5014-353 – 074720 sayılı özelgesi.

2.1.6.3.6. Satış Vaadi Sözleşmesi İle Satışı Öngörülen Taşınmazların İstisna Karşısındaki Durumu

Taşınmazlar, satış vaadi sözleşmesi suretiyle ileride alım satıma konu olabilmektedir. Taşınmazlarda, mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmeleri ile tahsil olunan bedeller dolayısıyla istisnanın uygulanması mümkün değildir.

2.1.6.3.7. Kazancın Hesaplanmasında Kur Farkı Ve Vade Farklarının Durumu

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

İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklardan doğan faiz ve vade farkları ile satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının istisna kazancın tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı konusu özellik arz etmektedir. Konu mülga 5422 sayılı KVK'nın geçerli olduğu dönemlerde de tartışma konusu olmuş ve uygulamaya yargı kararları ve özelgeler çerçevesinde yön verilmeye çalışılmıştır.

5520 sayılı KVK uygulamasında ise, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile konu hakkında net açıklamalar yapılmıştır. Tebliğde yer alan açıklamalara göre; satış kazancı, satış işlemi ile birlikte oluşacağından istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Örnek : İşletme aktifinde 3.123.200 TL maliyet bedelli iştirak hissesi, 11.07.2018 tarihinde 1.500.000 ABD Doları bedelle satılmıştır.

Satış bedelinin, 500.000 ABD Doları peşin olarak alınmış olup,

- 500.000 ABD Doları 11.07.2019,
- 500.000 ABD Doları da 11.07.2020 tarihinde tahsil edilecektir.

(Satış tarihindeki döviz kuru; 1 ABD Doları = 4,7488 TL'dir.)

Buna göre;

Satış bedeli	=	1.500.000 $ x 4,7488 TL	=	7.123.200 TL
Satış kazancı	=	7.123.200 TL - 3.123.200 TL	=	4.000.000 TL
İstisna kazanç tutarı	=	4.000.000 TL x %75	=	3.000.000 TL

Fona alınacak kazanç tutarı, 3.000.000 TL olacaktır.

Örnek : İşletme aktifinde 3.785.900 TL maliyet bedelli taşınmaz, 03.12.2018 tarihinde 1.500.000 ABD Doları bedelle satılmıştır.

Satış bedelinin, 500.000 ABD Doları peşin olarak alınmış olup,

- 500.000 ABD Doları 11.07.2019,
- 500.000 ABD Doları da 11.07.2020 tarihinde tahsil edilecektir.

(Satış tarihindeki döviz kuru; 1 ABD Doları = 5,1906 TL'dir.)

Buna göre;

Satış bedeli	=	1.500.000 $ x *5,1906* TL	=	7.785.900 TL
Satış kazancı	=	7.785.900 TL - 3.785.900 TL	=	4.000.000 TL
İstisna kazanç tutarı	=	4.000.000 TL x %50	=	2.000.000 TL

Fona alınacak kazanç tutarı, 2.000.000 TL olacaktır.

Döviz üzerinden yapılan bu satışta, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan artış veya azalışlar istisna kazanç tutarını etkilemeyeceği gibi fonda tutulan kazanç tutarını da değiştirmeyecektir.

2.1.6.3.8. Bina Satışlarından Elde Edilen Kazancın Vergiye Tabi Olan Kısmı İçin Yenileme Fonu Ayrılıp Ayrılamayacağı

VUK'un "Amortismana tabi malların satılması" başlıklı 328 inci maddesinin dördüncü fıkrasında yenileme fonu uygulaması düzenlenmiştir. Fıkra hükmüne göre; satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin özelliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi yönetenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Yenileme fonunda tutulan kâr, yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilir.

Binalar, amortismana tabi iktisadi kıymet niteliğinde olup, taşınmaz satış kazancı istisnasına da konu olabilmektedir. Satıştan doğan kazancın %50'sinin özel fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar bu hesapta tutulması halinde bu kısım kurumlar vergisinden müstesna olacaktır. Vergiden istisna edilen bu kısım için ayrıca yenileme fonu ayrılamayacağı açıktır. Vergiye tabi olan %50'lik kısım içinse yenileme fonu ayrılıp ayrılamayacağı özellik arz etmektedir.

Her iki uygulama şartlarının da birlikte gerçekleştiği bir bina satışı söz konusu olduğunda, satıştan doğan kazancın %50'lik kısmı özel fon hesabına alınarak istisna edilecek, kalan %50'lik kısım içinse yenileme fonu ayrılabilecektir.

2.1.6.4. İstisna Uygulamasında Diğer Özellik Gösteren Hususlar

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarının %50'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin uygulama çerçevesinde özellikli bazı konulara ilişkin açıklama ve görüşlerimiz özetle aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- İstisna, satış kazancının %50'sine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmayıp, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının söz konusu fon hesabına alınması gerekmektedir.
- Mükelleflerin kazancın belli bir kısmı için istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan bu kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir. İstisnadan yararlanması öngörülen kazanç kısmının fon hesabına alınan kazanç kısmından büyük olmayacağı tabiidir.
- Fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyan-

namesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekir.

- Satış işlemi ile birlikte satış kazancı oluşacağından; istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.
- İnşaatı henüz tamamlanmamış bina satışında arsaya tekabül eden kazanç istisna kapsamındadır. Ancak inşaatı tamamlanan binalarda, arsası iki yıldan eski iktisap edilmiş bile olsa, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren iki yıl geçmedikçe kazanç istisnadan yararlanılamaz.
- Taşınmazların para karşılığı olmaksızın devir ve temliki, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Kat karşılığı arsa devri işleminin, bir malın başka bir mal ile değiştirilmesini ifade eden trampa niteliğinde olmasından dolayı, bu gibi işlemlerden elde edilen kazançlara söz konusu istisnanın uygulanması mümkün değildir.
- Cins tashihi herhangi bir nedenle geciken binalarda iki yıllık süre tashihin yapıldığı tarihten değil, binanın fiilen kullanım tarihinden itibaren başlamaktadır.
- OSB'lerce katılımcılara tahsis edilen, ancak; tapu kaydı katılımcı üzerinde bulunmayan arsaların satışı istisna kapsamında değildir.
- Finansal kiralama yöntemiyle edinilen taşınmazlarda 2 yılın hesabı tapuya tescilden itibaren başlar.
- Devir, bölünme ve birleşmelerde 2 yılın hesabı ilk iktisap tarihidir.
- 2018 yılında yaptığı taşınmaz ve iştirak hissesi satışları dolayısıyla 294.000 TL'nin (2019 yılı için 364.000 TL'nin) üzerindeki tutarlarda istisnadan faydalanan kurumların ayrıca YMM raporu düzenlettirmesi gerekir. Tam tasdik sözleşmesi bulunanlarda ayrıca rapora ihtiyaç yoktur.

2.1.6.5. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası İle İlgili Örnek Özelgeler

2.1.6.5.1. Satın alınarak tapuda tescil edilen ancak aktife daha sonra kaydedilen taşınmazın satışından doğan kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesi[23]

Tapu siciline kaydedilmiş olsa da 01.01.2012 tarihinde şirket aktifine alınan gayrimenkullerin satışından elde edilen kazanç, ancak iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı sağlandığında anılan istisnaya konu edilebilecektir.

2.1.6.5.2. Tek tapuda birleştirilen taşınmazların satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi yönünden istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği[24]

Buna göre, iki tam yıldan uzun süredir şirket aktifinde kayıtlı olan 105.320 m²'lik taşınmazın, alıcı firmanın tek parsel arazi talebinin karşılanması amacıyla şirket aktifinde iki tam yıldan az bir süredir bulunan 40.860 m²'lik taşınmaz ile birleştirilerek tek tapu halinde satılması durumunda, satış bedelinin 105.320 m²'lik alana isabet eden

23 Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01/10/2013 tarih ve 75497510-125[5-2013-18]-62 sayılı özelgesi.

24 Afyonkarahisar Defterdarlığı'nın 22/08/2013 tarih ve 63611781-KVK.ÖZLG.207-31 sayılı özelgesi.

kısmı için istisnadan faydalanılması, satış bedelinin geri kalan 40.860 m²'lik kısmı için ise genel hükümler çerçevesinde işlem yapılması gerekecektir.

2.1.6.5.3. Tapuda arsa olarak tescilli olan ancak üzerinde bağımsız bölümler bulunan gayrimenkulün bir kısmının veya tamamının satılması halinde K.V.K. 5/1-e kapsamında istisnaya konu edilip edilemeyeceği[25]

Taşınmaz ticareti ile uğraşan firmalar tarafından tapuda arsa olarak görünen ancak üzerinde tapuya tescili yapılmamış olan 7 ayrı bağımsız bölümü bulunan taşınmazın, belirli bir hissesinin veya tamamının satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün olmayacaktır.

2.1.6.5.4. Tasfiye halindeki şirkete ait taşınmaz satışının kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı[26]

Firmaların tasfiyeye girmesi, geleceğe yönelik ekonomik faaliyette bulunma gayesini ortadan kaldırmaktadır. Kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmek amacı tasfiye sürecinin başlamasıyla birlikte son bulduğundan şirket aktifine kayıtlı taşınmaz satışından elde edilecek kazancın tasfiye halindeki kurumlar açısından kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.1.6.5.5. Gayrimenkul satışından doğan kazancın ortaklara dağıtımı[27]

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisnadan yararlanılarak fon hesabına alınan kazanç tutarının beş yıl geçtikten sonra ortaklara dağıtılması durumunda, söz konusu istisnadan yararlanma şartı ihlal edilmemiş olacaktır. Ancak, fon hesabında tutulan kazancın beş yıl geçtikten sonra ortaklara dağıtımı kar dağıtımı sayılacağından, dağıtım yapılacak kazançların, dağıtım yapılan ortağın durumu (kurum, gerçek kişi veya dar mükellef olması) dikkate alınmak suretiyle, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi veya Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri hükümleri gereğince kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.1.6.5.6. Şirketin aktifine kayıtlı gayrimenkullerin satışından elde edilen kazanç nedeniyle kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması ve daha sonrasında şirketin tasfiyeye girmesi halinde satış kazancının vergilendirilip vergilendirilmeyeceği[28]

Şirketlerin 2014 yılı içerisinde tasfiyeye girmesi halinde, fon hesabında tutulması gereken kazanç tasfiyeye giriş tarihinde işletmeden çekilmiş kabul edileceğinden, bu tarihe kadar yasada yer alan pasifte bir fon hesabında geçirilmesi gereken 5 yıllık süreyi tamamlamamış kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin, mükelleflerden Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınması gerekecektir.

25 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/07/2013 tarih ve 62030549-125[5-2013/122]-1072 sayılı özelgesi.

26 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01/03/2013 tarih ve 49327596-125[KVK.2012.ÖZ.43]-50 sayılı özelgesi.

27 Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/02/2013 tarih ve 18008620-125[ÖZG-2012-6]-16 sayılı özelgesi.

28 Afyonkarahisar Defterdarlığı'nın 30/11/2012 tarih ve 63611781-KVK.MUK.205-37 sayılı özelgesi.

2.1.6.5.7. Gayrimenkul geliştirme şirketinin aktifinde kayıtlı bulunan ve hasılat kira karşılığı başka şirkete kiraya verilen otelin satışından zarar doğması[29]

Şirket aktifinde iki tam yıldan fazla süre ile yer alan ve kiralama suretiyle değerlendirilen otel için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca istisnadan yararlanılması mümkün olmadığından, bu otelin satışından doğan zararın tamamının da kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2.1.6.5.8. Kooperatif hissesi satışının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin (1/e) bendi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği[30]

Şirket aktifinde kayıtlı olan kooperatif hissesinin; en az iki tam yıl sureyle aktifte yer alması ve maddede öngörülen diğer şartların da sağlanması halinde, satışından elde edilen kazancın %75'i kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

2.1.6.5.9. Takas suretiyle elden çıkarılan taşınmazda vergi istisnası[31]

Takas işleminin satış olarak değerlendirilmesi ve bu işlemin mali yapıyı güçlendirici bir işlem olarak kabul edilmemesi nedeniyle söz konusu işlem dolayısıyla iktisap edilen yeni taşınmazların emsal bedeli ile aktifte kayıtlı olan taşınmazın maliyet bedeli arasındaki farkın tamamının takas işlemi tarihi itibariyle kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmekte olup, takas işlemi sonucu edinilecek yeni taşınmazın elden çıkarılması durumunda, bu taşınmazın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesindeki istisna hükmünden yararlanabilmesi için gereken "en az iki yıl aktifte yer alma" şartının tespitinde, takas suretiyle elden çıkarılan taşınmazın iktisap tarihinin esas alınması gerekmektedir.

2.1.6.5.10. Taşınmazın Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazancın İştirak Hissesi Alımında Kullanılmasında İstisna Olup Olmadığı[32]

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesindeki istisnayla tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin nakde çevrilerek, işletmelerin sağlam mali kaynaklara kavuşturulması ve maddenin gerekçesinde de açıkça belirtildiği üzere işletmelerin bağlı değerlerinin nakde dönüştürülmesi yoluyla aktif bir şekilde ekonomiye katılması, finansman sıkıntılarının giderilmesi, faaliyetlerinin öz kaynaklarla devam ettirilebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Bir işletmenin bağlı değerlerinin satılarak sağlanan gelirin aynı veya başka bağlı değerler alınması için kullanılması halinde kanun koyucunun bu istisnayla gerçekleştirmeye çalıştığı amaç sağlanamayacaktır.

Buna göre, şirket aktifinde kayıtlı taşınmazın satılmasından elde edilen kazancın %75'lik kısmı, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna tutulabilecektir. Ancak, söz konusu satıştan elde edilen hasılatın kısmen dahi olsa iştirak hissesi alımında kullanılması halinde, kanun koyucunun öngördüğü amaç gerçekleşmemiş olacağından, anılan istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir.

---

29 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/11/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-223 sayılı özelgesi.

30 İstanbul Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06/09/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.34.16.01-125[5-2012/184]-2729 sayılı özelgesi.

31 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-747 sayılı özelgesi.

32 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1056 sayılı özelgesi.

2.1.6.5.11. Şirket Aktifinde Kayıtlı Kiraya Verilmek Suretiyle Kullanılan Motel Satışından Doğan Kazanç Dolayısıyla Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanılmasının Mümkün Olup Olmadığı[33]

Buna göre, Şirket aktifinde yer alan motelin satılması halinde, Şirket amaçlarınızın gerçekleştirilmesi için gayrimenkul almak, satmak ve kiraya vermek gibi işlemlerin yapılabileceği hususu ana sözleşmenizde yer aldığından dolayı, bahse konu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.6.5.12. Aktife Kayıtlı Gayrimenkul Satışından Kurumlar Vergisi Kanununda İstisna Uygulaması[34]

Şirketlerin Organize Sanayi Bölge Müdürlüğünden gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi ile aldığı arsa üzerine inşa edilerek tapu senedinin alındığı yılda aktife kaydedilen ve aynı yıl içinde satılan taşınmaz, satış tarihi itibarıyla iki tam yıl süreyle şirket aktifinde yer almadığından, bu taşınmazın satışından elde edilen kazanç dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.6.5.13. Ana Faaliyet Konusu Taşınmaz Ticareti Olarak Değiştirilen Şirketin, Değişiklikten Önce Aktifine Kaydettiği Taşınmazları, Değişiklikten Sonra Satması Durumunda Kurumlar Vergisi Uygulaması[35]

Ana faaliyet konuları arasında inşaat, taşınmaz alım satımı gibi taşınmaz ticareti yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunan veya fiilen taşınmaz ticareti faaliyetinde bulunan şirketlerin anılan istisnadan faydalanması mümkün değildir.

Bu hüküm ve açıklamalar göre, arsaların satışının yapıldığı tarihte şirketinizin ana sözleşmesinde yer alan faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti bulunduğundan, bilançoda duran varlıklar arasında kayıtlı olan ve 1994-2003 yılları arasında tescil edilen taşınmazların satışından elde edilen kazancın, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.6.5.14. İşletmeninin Aktifinde Kayıtlı Bulunan Taşınmazın Satılması Sırasında İktisap Tarihinin Tespiti[36]

Şirket aktifine kayıtlı arsa üzerine inşa edilen binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihin esas alınması gerekmektedir.

2.1.6.5.15. Şirkete Ait Gayrimenkulün Şirket Ortağına Satışı[37]

Taşınmaz ticareti ile uğraşan firmaların büro olarak kullandığı taşınmazı kiralamaya konu etmesi ve daha sonra söz konusu taşınmazı satması durumunda, satışından elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

---

33 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-962 sayılı özelgesi.

34 Ordu Defterdarlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.52.10.00-003-5 sayılı özelgesi.

35 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-703 sayılı özelgesi.

36 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17 madde-609 sayılı özelgesi.

37 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-2010-14017-51-203 sayılı özelgesi.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında; "Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, sahip olduğu büroyu emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel üzerinden şirketin ilişkili kişisi olan ortağına satması halinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

2.1.6.5.16. Organize Sanayi Bölgesinde Tahsis Edilip Tapuya Tescil Edilmemiş Taşınmazın Tahsis Hakkının Satışının KDV'si ve Satışından Elde Edilecek Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı[38]

Organize Sanayi Bölgesinde tahsis edilen arsanın şirket adına tapuya tescil edilmeden satılması durumunda, bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden söz konusu satıştan elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, söz konusu işlemin K.D.V. Kanununun 17/4-r maddesindeki istisna hükmü kapsamında değerlendirilmesi de mümkün bulunmamaktadır.

2.1.6.5.17. Kaba İnşaatı Bitmiş Kullanıma Hazır Olmayan İnşaat Arsası Satışı[39]

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı maddede sayılan şartları taşımak kaydıyla kurumlar vergisinden müstesna olup, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satılmasından elde edilen kazançların bu hükme göre istisna uygulamasından yararlanması mümkün değildir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecektir.

Dolayısıyla, kaba inşaatı bitmiş henüz kullanılmaya hazır olmayan binayı firmanıza satan mükellef kurumun yukarıda belirtilen şartları yerine getirmesi durumunda, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı için istisna hükmünden yararlanabilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.1.6.5.18. Şirkete Ait Gayrimenkulün Satışından Elde Edilen Gelirin Farklı Muhasebe Hesabına Yanlış Kaydedilmesi ve Aynı Yıl Sermayeye İlavesi[40]

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnadan yararlanılabilmesi için şirketinizin aktifinde iki yıldan fazla süreyle ka-

38 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 28-376 sayılı özelgesi.

39 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-337 sayılı özelgesi.

40 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/21-120 sayılı özelgesi.

yıtlı bulunan taşınmazın satışından elde edilecek kazancın, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar fon hesabına alınması, dolayısıyla bu kazancın satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılması gerekmektedir. Fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilavesi ancak bu işlem sonrasında mümkün bulunmaktadır.

2.1.6.5.19. Şirketin Aktifinde Kayıtlı Taşınmazın Satılmasından Doğan Zararın K.V.K.'nın 5/1(e) Maddesi Kapsamında Değerlendirilerek Gider Yazılıp Yazılmayacağı[41]

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca istisna kapsamında bulunan taşınmazın satışı durumunda taşınmaz satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) %75'inin, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak Şirketinizin diğer faaliyetlerinden doğan kazançlarından indirilmesi mümkün olmayacaktır. Kalan %25'inin ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.1.6.5.20. Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Taşınmazın Satışında K.V.K. ve K.D.V. İstisna Uygulaması[42]

Buna göre, 2005 yılında finansal kiralamaya konu edilen arsa finansal kiralama süresi sonunda şirketinizin mülkiyetine geçerek aktife kaydolacağından ve şirket adına tapuda tescil işlemi 2010 yılında yapılacağından, tescil tarihinden itibaren en az iki tam yıl geçmeden satılması halinde, satıştan elde edilen kazançtan dolayı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e ve Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesindeki istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.6.5.21. Şirket Aktifinde Kayıtlı Bulunan Arsanın Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Satışından Elde Edilen Kazancın K.V. ve K**.D.V.'den İstisna Edilip Edilemeyeceği[43]**

Şirket aktifinde kayıtlı arsanın hasılat paylaşımı yöntemi ile satışında, her ne kadar yapılan arsa tesliminde inşaa edilen bağımsız bölümler yerine bunların satışından elde edilen hasılattan pay alınmış olsa da, aslında yapılan işin arsa karşılığı inşaat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, arsa satışında hasılat paylaşımı modeli nedeniyle, taşınmaz ticareti yapmış sayılacağından, bu satış nedeniyle oluşacak kazanca, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnanın uygulanması mümkün değildir.

2.1.6.5.22. İşletmede Kayıtlı Taşınmazın Finansal Kiralama Şirketine Sat-Kirala-Geri Al Yöntemiyle Satışında Kurumlar Vergisi İstisnası[44]

Buna göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci paragrafındaki parantez içi hükmünde 02.08.2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 6495 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, 6361 sayılı Finan-

41 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-683 sayılı özelgesi.

42 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31/01/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KDV-17/4-r-6 sayılı özelgesi.

43 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-102 sayılı özelgesi.

44 Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07/09/2015 tarih ve 19341373-125[ÖZELGE-2014/13]-54 sayılı özelgesi.

sal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla taşınmazların finansal kiralama şirketlerine satışı ve finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançların %100'ünün, taşınmazı en az iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı aranmaksızın, kurumlar vergisinden istisna edilmesi hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, bu kapsamda gerçekleştirilen işlemlerde istisnadan faydalanılabilmesi için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı hariç olmak üzere anılan maddede yer alan diğer tüm şartların sağlanması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan şirketinizin, aktifinizde kayıtlı arsa karşılığında elde ettiği taşınmazları (villaları) 6361 sayılı Finansal Kiralama Kanunu hükümleri uyarınca sat-kirala-geri al yöntemiyle bir finansal kiralama şirketine satmanız durumunda söz konusu satıştan doğan kazançlar için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.6.5.23. Aktifinde Kayıtlı Taşınmazların Finansal Kiralama Şirketine Satışı, Kiralanması ve Geri Alınmasında Kurumlar Vergisi, KDV ve Harç Uygulaması[45]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin aktifinde kayıtlı bulunan 46 adet birbirinden bağımsız apart daireleri kiraya vermek suretiyle değerlendirmeniz taşınmaz kiralaması ile uğraştığınıza karine teşkil edeceğinden, bu apart dairelerin 6361 sayılı Kanun kapsamında finansal kiralama şirketine satışından elde edilecek kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

(…) Buna göre, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında faaliyet gösteren bir finansal kiralama şirketi ile şirketinize ait bir taşınmazın satılıp geri kiralanması (sat-geri kirala) hususunda akdedilmiş bir finansal kiralama sözleşmesi yapılması kaydıyla, K.D.V. Kanununun 17/4-y maddesindeki istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

(…)Bu itibarla, şirketiniz aktifine kayıtlı bulunan 46 adet bağımsız birimden oluşan apart dairenin 6361 sayılı Kanun kapsamında finansal kiralama şirketine satışı sırasında 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin I-20/g bendi uyarınca şirketinizce tapu harcının ödenmesi gerekmektedir.

2.1.6.5.24. Holding Olarak Faaliyet Gösteren Şirketin Aktifinde Kayıtlı Bulunan ve Kiraya Verilen Gayrimenkullerin Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnasından Yararlanılıp Yararlanılamayacağı[46]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, atıl kaynakların değerlendirilmesi amacıyla satın almış olduğunuz taşınmazların kiraya verilmek suretiyle değerlendirilmesi nedeniyle, bu taşınmazların satışından elde edeceğiniz kazancın taşınmaz satış kazancı istisnasına konu edilebilmesi mümkün bulunmamaktadır.

(…)Konuyla ilgili K.D.V. Genel Uygulama Tebliğinin (II/F-4.16.1.) bölümünde, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların tesliminde istisna hükmünün uygulanmayacağı ifade edilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, söz konusu taşınmazların şirketiniz tarafından kiraya verilmek suretiyle değerlendirilmesi nedeniyle, bu taşınmazların satışı

45 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/08/2015 tarih ve 73903997-125[5-2013/13]-36911 sayılı özelgesi.

46 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01/10/2014 tarih ve 84098128-125[5-2012-908]-554 sayılı özelgesi.

genel hükümler çerçevesinde K.D.V.'ye tabi olacaktır.

2.1.6.5.25. Şirket Aktifine Kayıtlı Arsanın Parsellenerek Satışından Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi İle Katma Değer Vergisinden İstisna Olup Olmadığı[47]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 30.05.2007 tarihinde şirket aktifine kaydedilen arsanın parsellenerek satışı halinde taşınmaz ticareti ile uğraşılmış olacağından, bu taşınmazların satışından doğan kazançla ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.6.5.26. İştirak Edilen Şirketin %50 Hissesinin Dar Mükellef Kuruma Devredilmesinden Elde Edilen Hasılatın İştirakin Sermaye Artışında Kullanılması Durumunda K.V.K. 5/1-e İstisnasının Uygulanıp Uygulanamayacağı[48]

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, iştirak amacıyla elde tutulan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlarla ilgili olarak, şartların sağlanması kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen istisnadan yararlanılması mümkündür. Ancak iştirak hissesi satışından elde edilen hasılatın, iştirak hisselerinin satıldığı iştirakin sermaye artışında kullanılması durumunda, hasılatın sermaye artışında kullanılan kısmıyla ilgili olarak bu iştirak hissesi satışından doğan kazanç için anılan istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.6.5.27. Vakıf Üniversitesi Tarafından Yapılan Taşınmaz Satışında İstisna[49]

Buna göre, kamu tüzel kişiliğine sahip olan ve tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan üniversitenizin mülkiyetinde bulunan taşınmazların devamlılık arz edecek şekilde alım-satımının yapılması veya söz konusu satış faaliyetinin, hacim ve ehemmiyet bakımından ticari nitelik arz etmesi veya ticari amaç güdülerek yapılması veya ticari organizasyon gerektirmesi hallerinde, üniversite bünyesinde ancak üniversite tüzel kişiliğinden ayrı olarak, oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, üniversiteye ait taşınmazların satışı nedeniyle bir iktisadi kamu kuruluşunun oluşması halinde bu iktisadi kamu kuruluşunun iştigal konusu taşınmaz ticareti olacağından, bu taşınmazların satışından doğan kazanç dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisna hükmünden yararlanılması da mümkün olmayacaktır.

2.1.6.5.28. İstimlak Edilen Gayrimenkule Ödenen Bedeller İçin Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanılıp Yararlanılamayacağı[50]

Bu itibarla; söz konusu taşınmazın istimlak edilen kısmına isabet eden ve …/../2013 tarihinde ödenen kamulaştırma bedeli dikkate alınarak hesaplanacak kazancın %75'lik kısmı, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde belirtilen şartların taşınması kaydıyla kurumlar vergisinden istisnadır.

47 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/12/2016 tarih ve 2030549-125[5-2013/465]-257391 sayılı özelgesi.

48 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11/11/2016 tarih ve 93767041-125[5-2016-9]-85 sayılı özelgesi.

49 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27/11/2016 tarih ve 39044742-KDV.17-226638 sayılı özelgesi.

50 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/02/2016 tarih ve 84098128-125[5-2013-9]-88 sayılı özelgesi.

2.1.6.5.29. 2004 Yılında Elde Edilmekle Birlikte 10.08.2006 Tarihinde Aktife ALındıktan Sonra 31.12.2008 Tarihinde Sehven Aktiften Çıkarılan ve 31.12.2015 Tarihinde Tekrar Aktife Alınan İştirak Hissesinin Satışı[51]

Bilfiil sahip olunsa bile aktife alınmamış iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın, kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkün değildir. Aktife alınma, Kanun maddesinin uygulamasında şekli bir şart olmayıp, asli bir şart olarak aranılmaktadır. Diğer taraftan, satışa konu edilen iştirak hisselerinin aktife alındığı tarihten itibaren şirket aktifinde iki tam yıl süreyle yer alması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 01.07.2004 tarihinden itibaren sahip olduğunuz ve 10.08.2006 tarihinde satılmaya hazır menkul değerler hesabına kaydettiğiniz, sehven 31.12.2008 tarihinde kayıtlardan çıkardığınız ve yapılan yanlışlığın fark edilmesi üzerine 31.12.2015 tarihinde tekrar aktife aldığınız hisse senedinin satışından doğan kazançla ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi hükümlerinin uygulanması açısından iki yıllık sürenin hesabında, söz konusu hisse senedinin kurumunuzca tekrar aktife alındığı tarih esas alınacak olup, en az iki yıl süreyle aktifinizde yer almayan bahse konu iştirak hissesinin satışı dolayısıyla istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

2.1.6.5.30. Taşınmazın Şuyulandırma Sonucu DEğişiminde Vergilendirme[52]

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; taşınmazınızın şuyulandırmaya bağlı olarak başka taşınmazlarla değişimi işleminin elden çıkarma olarak değerlendirilmesi ve söz konusu işlem dolayısıyla elden çıkarılan taşınmazların emsal bedeli ile aktifinizde kayıtlı maliyet bedeli arasındaki farkın tamamının takas işlemi tarihi itibariyle kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan, bu kazancınızın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen istisna uygulamasına konu edilemeyeceği tabiidir.

2.1.6.5.31. Şirket Aktifine Kayıtlı Taşınmazın Kamulaştırılması Sonucu Elde Edilen Kazancın İstisna Kapsamında Olup Olmadığı[53]

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, iki tam yıldan fazla süreyle şirketiniz aktifinde kayıtlı olan, tapu senedinde üç ahır bir samanlığı olan bahçeli kargir ev olarak nitelendirilen ve hayvan yetiştirme faaliyetine tahsis edilen yerin 15.122,15 m²'lik kısmının 26.01.2015 tarihinde kamulaştırılması nedeniyle elde edilen kazancın %75'lik kısmının, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan diğer şartları da sağlamanız kaydıyla, kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.1.6.5.32. Şirket Aktifine Kayıtlı Taşınmaz Satışı[54]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin aktifinde kayıtlı bulunan ve şirketinizin bazı bölümlerinin yeni yapılan binalarınıza taşınması nedeniyle atıl hale gelen ve şirketinize hizmet veren tedarikçilerinize kiraya verilmiş olan bu taşınmazların satışından elde edilecek kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi ile anılan Tebliğdeki diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

---

51 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27/03/2017 tarih ve 64597866-125.05[5/1-e]-5517 sayılı özelgesi.

52 Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/08./2017 tarih ve 37538499-125[5-2015-7]-53748 sayılı özelgesi.

53 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08/09/2017 tarih ve 62030549-125[5-2015/237]-279599 sayılı özelgesi.

54 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/11/2017 tarih ve 64597866-125[5-1 (e)-2015]-21710 sayılı özelgesi.

2.1.6.5.33. Şirketin Aktifinde Kayıtlı Taşınmazın İfraz İşlemi Yapıldıktan Sonra Satışının Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinden İstisna Olup Olmadığı[55]

Buna göre, 1954 yılında kurulmuş olan çimento fabrikanıza ait arazinin bulunduğu bölgenin sanayi imarının, Şirketinizin talebi olmaksızın, re'sen …… Belediye Meclisi tarafından konut ve ticari imara dönüştürülerek ifraza tabi tutulmuş olması halinde, çimento fabrikanızın üzerinde kurulu olduğu taşınmazın ifraz işlemine tabi tutulması sonucu ortaya çıkan yeni parsellerin satışı, taşınmaz ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulunan değerlerin satışı kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, taşınmaz ticaretiyle uğraştığınızı gösterecek başka faaliyetlerinizin olmaması ve diğer şartları da sağlamanız kaydıyla bu satıştan kaynaklanan kazancınız için Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesindeki istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.

2.1.6.5.34. Şirket Ortağının Eşine Gayrimenkul Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV[56]

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Dolayısıyla, şirketinizin aktifinde kayıtlı bulunan işletme binasının şirket ortağının eşine satışı işleminde uygulanan bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir. Emsallere uygun satış bedelinin tespitinde Kanunun 13 üncü madde hükmü ve 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde açıklanan yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanının kullanılacağı tabiidir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, iki yıldan fazla süredir şirketinizin aktifinde bulunan işletme binasının şirket ortağının eşine satışından elde edilen kazancın %75'lik kısmının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında maddede sayılan diğer şartların da sağlanması koşuluyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, emsallere uygun bedel ile satış bedeli arasındaki fark için Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisnadan yararlanılması mümkün olmayacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Buna göre, iki yıldan fazla süredir şirketinizin aktifinde bulunan işletme binasının şirket ortağının eşine satışı işlemi Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesi hükmüne göre KDV'den istisnadır.

2.1.6.6. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasının kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmesi, söz konusu istisna kazancın dönem içerisinde özel fon hesabına aktarılıp aktarılmaması durumuna göre değişiklik göstermektedir.

20.11.2008 tarihinde yayımlanan 3 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin "5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması" başlıklı bölümü değiştirilmiş ve 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin değişen söz konusu bölümünde; fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği

55 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/10/2017 tarih ve 62030549-125[5-2016/417]-335325 sayılı özelgesi.

56 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/11/2017 tarih ve 64597866-125[5-1 (e)-2015]-21710 sayılı özelgesi.

döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğde satıştan doğan kazancın fon hesabına alınması için belirli bir tarih aralığı öngörülmüş; bu tarih aralığının ilk günü olarak satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başı; son günü olarak ise beyannamenin verildiği tarih belirlenmiştir. Dolayısıyla, satışın gerçekleştirildiği hesap dönemi içerisinde kazancın fon hesabına aktarılmaması gerekmektedir.

Tebliğ ile yapılan belirleme bu şekilde olmakla beraber, çeşitli sebeplerle taşınmaz ve iştirak hissesi satışından doğan kazanç dönem içerisinde özel fon hesabına aktarılmış olabilir. Bu nedenle ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenirken, taşınmaz veya iştirak hissesi satışından doğan kazancın dönem içerisinde özel bir fon hesabına aktarılıp aktarılmadığına dikkat edilmesi gerekir. Zira, satış kazancının özel bir fon hesabına aktarılması işleminin satışın gerçekleştiği hesap dönemi içinde değil de sonraki hesap döneminde yapılmasının sonucunda, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacaktır. Dolayısıyla istisna kazanç tutarı kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle ilgili dönem kurum kazancından düşülebilecektir. Aksi durumda ise, yani kazancın istisnadan yararlanacak kısmının satışın gerçekleştiği hesap dönemi içinde özel bir fon hesabına alınması işleminde ise fon hesabına alınan kısım (%75'lik (05.12.2017 tarihinden itibaren taşınmaz satışlarında %50'lik) kısım) bilançoda özel fonlar hesabında görülecektir. Vergiye tabi olan kısım (%25'lik (05.12.2017 tarihinden itibaren taşınmaz satışlarında %50'lik) kısım) ise gelir tablosu hesaplarında yer alacaktır. Dolayısıyla, kurumların gelir tablosu hesaplarına göre tespit ettikleri "ticari bilanço kârı" içinde, dönem içerisinde özel fon hesabına aktarılan tutar yer almayacaktır. Bu durumda, istisna kazanç tutarının, kurumlar vergisi beyannamesinde doğrudan ticari bilanço kârından düşülmesi kurumlar vergisi matrahının eksik hesaplanmasına yol açacaktır.

Bu nedenle özel fon hesabına aktarma işlemi hesap dönemi içinde gerçekleştirilmişse, söz konusu tutarın öncelikle beyannamede ticari bilanço kârına eklenmesi ve daha sonra istisnalar arasında gösterilerek indirilmesi gerekir.

Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasının, elde edildiği dönem ticari bilanço kârının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kazançlardan istisna şartlarını taşıyanlar, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş. Kazancı (K.V.K.Mad. 5/1-e)" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

Örnek : (A) Kurumunun 2018 hesap dönemi verileri aşağıdaki gibidir:

Ticari Bilanço Kârı	2.000.000 TL
K.K.E.G.	100.000 TL
İştirak Kazancı	500.000 TL
İştirak Hissesi Satış Kazancı	50.000 TL
Taşınmaz Satış Kazancı	200.000 TL
Geçmiş Yıl Zararı	2.000.000 TL

Yukarıdaki verilerde yer alan taşınmaz ve iştirak satış kazançlarının istisna kapsamındaki kısmının ((50.000 TL x %75) + (200.000 TL x %50) = 137.500 TL) hesap dönemi kapandıktan sonra (01.01.2019-25.04.2019 tarihleri arasında) özel bir fona eklendiği kabul edildiğinde, söz konusu tutarın 2018 hesap dönemi ticari bilanço kârı olarak görülen 2.000.000 TL'nin içerisinde söz konusu tutarın da yer aldığı anlamı-

na gelecektir. Dolayısıyla, söz konusu tutarın ticari bilanço karına ilave edilmeksizin istisna olarak düşülmesi gerekir. Buna göre, Kurumun 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

TİCARİ BİLANÇO KÂRI		2.000.000
K.K.E.G.		100.000
ZARAR OLSA DAHİ İND. İST. VE İND.		637.500
-İştirak Kazancı (KVK Mad. 5/1-a)	500.000	
-Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş. Kazancı (KVK Mad. 5/1-e) - İştirak Hissesi Satış Kazancı 50.000 TL *- Taşınmaz Satış Kazancı 200.000 TL*	137.500	
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI		2.100.000
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI		637.500
KÂR		1.462.500
GEÇMİŞ YIL ZARARI		2.000.000
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)		-
GELECEK YILA DEVREDEN ZARAR		537.500

2.1.7. BANKALARA, FİNANSAL KİRALAMA YA DA FİNANSMAN ŞİRKETLERİNE VEYA TMSF'YE BORÇLU DURUMDA OLANLARLA BUNLARIN KEFİLLERİNE TANINAN İSTİSNA (KVK Md. 5/1-f):

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/f) bendinde bankalara (01.01.2018 tarihinden itibaren finansal kiralama ya da finansman şirketlerine) veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda bulunan kurumlar ile bankaların elde etmiş oldukları bir kısım kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup, anılan bent şu şekildedir:

(7061 sayılı kanunun 89 uncu maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 01.01.2018) 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 (7061 sayılı kanunun 89 uncu maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 01.01.2018)bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların (7061 sayılı kanunun 89 uncu maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 01.01.2018), finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri (7061 sayılı kanunun 89 uncu maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 01.01.2018)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"

7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin (1/b) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin (1/f) bendinde yapılan değişiklikle finansal kiralama veya finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış kurumlar ile bunların kefillerinin

ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık finansal kiralama ya da finansman şirketlerine devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı istisna kapsamına alınmıştır.

Buna göre, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 01.01.2018 tarihinden itibaren taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının bent kapsamında finansal kiralama ve finansman şirketlerine devrinden doğan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamına da kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır. Finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralama konusu anılan varlıkların finansal kiralama şirketince 6361 sayılı Kanunun 33 üncü maddesi hükümleri çerçevesinde üçüncü kişilere satışı veya kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla finansal kiralama konusu anılan varlıklara ilişkin her türlü tasarruf hakkının kiralayana devri dolayısıyla kiracı nezdinde doğan kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Mezkur paragrafın değiştirilmeden önceki şekli ise aşağıdaki gibidir.

"f) Bankalara 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 veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı"

Dikkat edileceği üzere anılan bentte; bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna (TMSF'ye) borçlu durumda olan kurumların ya da bunların kefillerinin veya ipotek verenlerin bir kısım iktisadi kıymetlerini bu borçlara karşılık olarak devretmelerinden elde ettikleri kazançlar ile bankaların bu şekilde elde ettikleri iktisadi kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlara ilişkin olarak aşağıda belirtilen oranlarda iki ayrı istisna düzenlemesi mevcuttur.

- Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, söz konusu kıymetleri bu borçlara karşılık bankalara veya TMSF'ye devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı,
- Bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri (01.01.2018 tarihinden itibaren) söz konusu kıymetlerden 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'si, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'i kısmı

Söz konusu istisna uygulamalarına ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

2.1.7.1. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'ye Borçlu Olanlara Tanınan İstisna

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/f) bendinde bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye 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 veya TMSF'ye devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca kanuni takibe alınmış olması veya TMSF'ye borçlu durumda olmaları gerekmektedir.

İstisnadan yararlanabilecek olan kurumlar şunlardır:

- Banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış kurumlar,
- (01.01.2018 tarihinden itibaren) Finansal kiralama şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış kurumlar,
- (01.01.2018 tarihinden itibaren) Finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış kurumlar,
- TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar,
- Bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri,
- Bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri.

Bankalara veya TMSF'ye borçlu olan kurumlar ile bunların kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumların söz konusu bu borçlara karşılık olarak bankalara veya TMSF'ye devredeceği iktisadi kıymetlerin tamamı için istisna uygulamasından yararlanılması mümkün olmayıp sadece taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan hakları istisna uygulamasının kapsamına dahil bulunmaktadır.

İstisnanın düzenlendiği bent metninden de anlaşılacağı üzere istisnadan 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.

Örneğin; (ABC) A.Ş., (XYZ) Bankasından 2.000.000 TL tutarında kredi kullanmış olup, bu krediye karşılık iştiraki olan (C) A.Ş.'nin bir yıl süre ile aktifinde kayıtlı bulunan 1.000.000 TL maliyet bedelli taşınmazı ipotek olarak göstermiştir. Kredi vadesinde ödenmediğinden söz konusu borç, (XYZ) Bankası tarafından kanuni takibe alınarak ipotek konusu taşınmaz 5.000.000 TL'ye icra yoluyla satılmış ve faiz dahil 2.500.000 TL kredi alacağı tahsil edilmiş bulunmaktadır.

Görüleceği üzere, (C) A.Ş.'nin işlemden elde ettiği kazanç tutarı 4.000.000 TL olmakla beraber, banka borcunun tasfiyesinde kullanılan kısım satış hasılatının %50'sidir. Dolayısıyla, taşınmaza ilişkin satış kazancının sadece 2.000.000 TL (4.000.000 x %50 =) tutarındaki kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Rehberimizin önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu ve intifa senetleri ve rüçhan haklarının satılmasından elde edilen kazançların %50'i (05.12.2017 tarihinden önce sadece taşınmaz satışlarından elde edilen kazançların %75'i) beş yıl süreyle özel bir fon hesabında gösterilmek suretiyle kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Ancak bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, bu borçlara karşılık bankalara veya bu TMSF'ye devrettikleri söz konusu aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır. Bununla birlikte anılan her iki istisna uygulamasının hangisinden yararlanılacağına, şartların değerlendirilmesi suretiyle kurumlar serbestçe karar verecektir.

2.1.7.2. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Tanınan İstisna

Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınan kurumlar ile bunların kefilleri veya ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu ve intifa senetleri ve rüçhan haklarının bu borçlara karşılık olarak bankalara devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna bulunmaktadır. Bununla birlikte bankaların 01.01.2018 tarihinden itibaren bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerden 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'si, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'i kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Başka bir deyişle 01.01.2018 tarihinden itibaren 5411 sayılı Bankacılık Kanununa tabi bankalar tarafından, kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75'lik kısmı, 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 kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna uygulaması açısından bankaların bu şekilde iktisap ettikleri 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. Buna karşılık bu tür iktisaplar dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş olan bu tür kıymetlerin satışından doğan kazançların istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı hususunda, KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) fıkrasında yer alan usul ve esasların dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre kanuni takibe aldıkları borçlara karşılık edindikleri taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu ve intifa senetleri ve rüçhan hakları dışında kalan diğer şekillerde iktisap edilmiş olan iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için en az iki tam yıl süreyle aktifte kayıtlı olmaları gerektiği gibi ayrıca satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle özel fon hesabında tutulması gerekmektedir.

7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin (1/b) bendiyle KVK'nın 5 inci maddesinin (1/f) bendinde yapılan düzenleme ile:

- KVK'nın 5 inci maddesinin (1/f) bendinde yer alan %75 oranının taşınmazlar için %50 olarak uygulanmasına ilişkin yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 01.01.2018[57] tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %50'lik kısmına istisna uygulanacaktır. Bu tarihten önce bankalarca yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %75'lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

57 7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin (1/b) bendiyle KVK'nın 5 inci maddesinin (1/f) bendinde yapılan 123 üncü maddesinin (1/b) bendi ile KVK'nın 5 inci maddesinin (1/f) bendinde yer alan "Bankalara borçları", "bankalara veya" ibarelerine yönelik değişiklik ile "söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı" ibaresine yönelik değişikliğin parantez içi hükmü, "bankaların" ibaresinden sonra eklenen hükmün 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak; Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 14)'in 8 inci maddesinde 05.12.2017 tarihinden itibaren ifadesi ile hatalı bir şekilde kullanılmıştır.

- Finansal kiralama veya finansman şirketlerinin kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle 01.01.2018 tarihinden itibaren iktisap ettikleri; taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.
- Öte yandan, finansal kiralama şirketlerince 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde, kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların mutabakatıyla, kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devir aldığı finansal kiralama konusu taşınmazların finansal kiralama şirketlerince üçüncü kişilere satışından doğan kazançların %50'lik kısmına da istisna uygulanacaktır.

Örnek: (A) Finansal Kiralama Şirketi (C) A.Ş.'ye ait olan taşınmazı (B) A.Ş.'ye finansal kiralama suretiyle kiralamak üzere 03.01.2018 tarihinde 9.000.000 TL bedelle satın almış ve söz konusu taşınmazı 10 yıllığına (B) A.Ş.'ye 10.000.000 TL kira ödemesi karşılığında kiralamıştır.

(B) A.Ş., 2.000.000 TL'si anapara ve 400.000 TL'si faiz olmak üzere toplam 2.400.000 TL kira ödemesi yapıldıktan sonra, kiralama süresinin üçüncü yılında mali zorluklar nedeniyle finansal kiralama bedellerini ödeyemeyerek temerrüde düşmüştür. Daha sonra söz konusu taşınmaz rayiç değeri olan 11.000.000 TL bedel dikkate alınmak suretiyle ve tarafların karşılıklı mutabakatıyla (A) Finansal Kiralama Şirketinin tasarrufuna bırakılmıştır. Kiralama süresinin üçüncü yılında tahakkuk ettiği halde ödenmeyen kira bedelleri 500.000 TL anapara, 80.000 TL faiz olmak üzere toplam 580.000 TL'dir. (A) Finansal Kiralama Şirketi bu taşınmazı 03.03.2021 tarihinde (D) Ltd. Şti.'ne 12.000.000 TL bedelle satmıştır.

Finansal kiralamaya konu taşınmazın sözleşmeden kaynaklanan tüm tasarruf haklarının (B) A.Ş. tarafından (A) Finansal Kiralama Şirketine devri işleminde taşınmaz devri söz konusu olmadığından, (B) A.Ş. açısından bu işlemden elde edilen kazanca ilişkin olarak istisna uygulanabilecek bir tutar da bulunmamaktadır.

Öte yandan, tarafların karşılıklı mutabakatı sonucu 11.000.000 TL bedel dikkate alınmak suretiyle (A) Finansal Kiralama Şirketince tüm tasarruf hakları devralınan söz konusu taşınmazın (D) Ltd. Şti.'ne satılması nedeniyle doğan satış kazancının %50'lik kısmına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilecektir.

2.1.7.3. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna İle İlgili Örnek Özelgeler

2.1.7.3.1. Bankaların Kanuni Takibe Alınmış Alacakları Nedeniyle İktisap Ettikleri Değerlerin Satışından Doğan Zararların Kurum Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı[58]

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında bankaların kanuni takibe alınmış alacaklarına karşılık elde ettiği taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışı durumunda, satışlardan zarar doğması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) %75'inin, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak, diğer faaliyetlerinizden doğan kazançlardan

58 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29/11/2012 tarih ve 64597866-125[5/1-f-2013]-241 sayılı özelgesi.

indirilmesi mümkün olmayacaktır. Kalan %25'inin ise gider olarak kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.1.7.3.2. Bankanın Kullandırdığı Kredilerin Teminatını Oluşturan Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazanç Dolayısıyla Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanılmasının Mümkün Olup Olmadığı[59]

Banka tarafından kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap edilen taşınmazların satışından doğan kazançların %75'lik kısmı, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-(f) maddesine göre kurumlar vergisinden müstesnadır.

Diğer taraftan, Banka tarafından kanuni takibe alınmış alacakları dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş gayrimenkul satışının bulunması durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

2.1.7.3.3. Bankaya Borçları Nedeniyle İcra Yoluyla Satışı Yapılan Taşınmazdan Dolayı Taşınmaz Satış Kazancı İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı[60]

Bankalara olan borçları nedeniyle icra yoluyla üçüncü kişilere taşınmaz satışında, istisna hükmünden yararlanması sadece taşınmazınızın bankalara satışı veya devri durumunda mümkün olduğu için üçüncü kişilere yapılan satıştan elde edilen kazanç bankalara olan borçların tasfiyesinde kullanılsa dahi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yer alan istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

2.1.7.3.4. Şirketin Yönetim Kurulu Üyesinin TMSF'ye Olan Kamu Borcu Nedeniyle Şirket Taşınmazlarının TMSF'ye Devri veya TMSF'nin İzni İle 3. Kişilere Devri veya Satışından Elde Edilecek Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı, Satış Bedelinin Değersiz Alacak Sayılıp Sayılamayacağı[61]

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (f) bendinde belirtilen istisna hükmü, kurumlar vergisi mükellefleri ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin borçları nedeniyle taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devrinden sağlanan kazancı kapsamakta olup şirket yönetim kurulu üyesinin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna olan kamu borcu nedeniyle taşınmazların devrinden sağlanan kazancı kapsamamaktadır.

Ancak, TMSF tarafından ipotek konulan taşınmazların, TMSF'ye devredilmesinden ve TMSF'den alınacak izin ile üçüncü kişilere satılmasından dolayı elde edilecek kazancın %75'lik kısmının, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen şartların sağlanması koşuluyla kurumlar vergisinden istisna edileceği tabiidir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesinde, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacak olarak kabul edilmiş ve değersiz alacakların bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybedeceği ve mukayyet değerleriyle zarara geçirilerek yok edileceği hükme bağlanmıştır.

---

59 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/07/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2012/48]-2180 sayılı özelgesi.

60 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/02/2012 tarih ve 4.35.16.01-176300-205 sayılı özelgesi.

61 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-651 sayılı özelgesi.

Bu çerçevede, şirkete ait taşınmazların satışından elde edilen tutarların, şirket yönetim kurulu üyesinin TMSF'ye olan kamu borcu nedeniyle TMSF'ye aktarılması nedeniyle, bir alacaktan söz edilmesi ve dolayısıyla, söz konusu tutarların değersiz alacak olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

2.1.7.4. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Bankl. Veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş. ve İşt. His ile Kur. Sen., İnt. Sen.Ve R.Hakları Sat. Kaz. (K.V.K.Mad.5/1-f)" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülmesi gerekir.

2.1.8. YURTDIŞI ŞUBE KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA (KVK Md. 5/1-g):

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

2.1.8.1. İstisnanın Şartları

İstisnadan yararlanılabilmesi için, 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,
- 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.

gerekmektedir.

İstisnadan yararlanılabilmesi için aranılan şartlara ilişkin açıklamalarımız aşağıdadır.

2.1.8.1.1. Kazancın Yurt Dışında Bulunan İşyeri veya Daimi Temsilciler Aracılığıyla Elde Edilmesi

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/g) bendinde düzenlenen istisnadan yararlanılabilmesi için, öncelikle, yurt dışında elde edilen kazancın kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilmiş olması gerekmektedir. Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilciler aracılığı olmaksızın elde edilen kazançların bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

2.1.8.1.2. Elde Edilen Kazançların Doğduğu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca Belli Oranda Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Toplam Vergi Yükü Taşıması

Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için; bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekir.

Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda ise, bu kazançların doğduğu

ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekir.

Vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Vergi yükü, kazancın elde edildiği ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de 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 edilecektir.

2.1.8.1.3. Elde Edilen Kazancın Türkiye'ye Transfer Edilmesi

Yurt dışı şube kazançları istisnasından yararlanılabilmesinin bir diğer şartı da, kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmasıdır. Buna göre, normal hesap dönemi uygulayan mükellefler için, 2016 yılında yurt dışındaki işyeri aracılığıyla elde edilen kazancın istisna olabilmesi için en geç 25.04.2017 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekir.

2.1.8.2. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası İle İlgili Örnek Özelgeler

2.1.8.2.1. Doğalgaz Boru Hattı Proje Ortaklığı Gelirinin Yurt Dışı Şube Kazancı Olup Olmadığı[62]

Doğal Gaz Boru Hattı Projesi için ortaklık şeklinde kurulan şirketin tüzel kişiliği olması nedeniyle, proje geliri de bu şirkete ait bulunmaktadır. Dolayısıyla buradan elde edilecek kazanç da bu firmanın aktardığı kar payı yani iştirak kazancı olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu sebeple elde edilecek kazanç yurtdışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen bir kazanç olmadığından Kurumlar Vergisi Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde yer alan istisnadan da yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.8.2.2. Yurt Dışı Şube Kazancının Vergilendirilmesi[63]

Yurt dışında bulunan şubece elde edilen kazançlar, yurt dışı şubenin hesap döneminin kapandığı tarihte kesinleşeceğinden, bu tarihe isabet eden geçici vergi döneminde, geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Ancak, yurt dışı şubeye ilişkin kazancın, yurt dışı şubenin hesap döneminin kapandığı tarihten önce aktarılması halinde, aktarılan tutarların ilgili dönem geçici vergi beyannamesinde dikkate alınacağı ise tabiidir.

2.1.8.2.3. Yurt Dışı Şube Faaliyetinden Zarar Söz Konusu Olması Halinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı[64]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Bulgaristan'daki şubenizin işle ilgili faaliyetlerinden doğan yurt dışı zararlarının, yurt dışında gerçekleştirdiğiniz inşaat işlerinden kaynaklanmaması, ticari kazancınızın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması şartıyla ve Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendinde belirtilen şartlar çerçevesinde, kurum kazancınızın tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılması mümkündür.

62 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-33-691 sayılı özelgesi.

63 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-b-128 sayılı özelgesi.

64 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/12/2016 tarih ve 38418978-125[5- 14/23]-444662 sayılı özelgesi.

2.1.8.3. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının, elde edildiği dönem ticari bilanço kârının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kazançlardan istisna şartlarını taşıyanlar, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad.5/1-g)" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

Öte yandan, yurt dışı iştirak hissesi satış kazançlarının istisna olarak beyan edilerek kurum kazancından düşülmesi halinde, söz konusu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin KVK'nın "Yurt Dışında ödenen Vergilerin Mahsubu" başlıklı 33 üncü maddesi kapsamında hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmayacaktır.

2.1.9. YURTDIŞI İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (KVK Md. 5/1-h):

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, başkaca bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere, KVK'nın 5 inci maddesinin (1/g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir. Benzer şekilde, (1/h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

2.1.9.1. İstisnanın Kapsamı

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/h) bendinde yer alan istisnadan yararlanılabilmesi için; işin yurt dışında yapılmış olması ve inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetler niteliğinde olması gerekmektedir.

Vergi kanunlarında inşaat, onarım yahut teknik hizmet terimlerine ilişkin tanımlamalara yer verilmezken, aşağıda anılan düzenlemelerde konu ile ilgili tanımlamalar yer almaktadır.[65]

10.11.1983 tarih ve 83/7376 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 06.12.1983 tarih ve 18243 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İş Kolları Tüzüğünde inşaat kavramı "Bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri" şeklinde tanımlanmaktadır.[66]

09.06.2004 tarih ve 25487 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında

65 Aslı ACAR - Damla VAROLSUN, Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerde Vergisel Avantajlar ve Yararlanma Koşulları, Vergide Gündem, Sayı: 2007/6

66 ACAR - VAROLSUN, a.g.m.

Tebliğ uyarınca teknik hizmetlerin kapsamına ise aşağıda yer verilmiştir.[67]

- Proje Yönetimi ve Mukavele Takibi,
- Fizibilite, master planlama ve etki değerlendirme hizmetleri,
- Ön araştırma ve programlama hizmetleri,
- Araştırma ve planlama hizmetleri, danışmanlık,
- Mimarlık ve mühendislik tasarım hizmetleri, bunlar için gerekli etütler,
- Kredi raporu hazırlanması,
- Teknoloji, malzeme ve teçhizat seçimi ve standartlarının belirlenmesi,
- Keşif ve şartname hazırlanması,
- İhale ve değerlendirme hizmetleri,
- İnşaat yönetimi,
- Mesleki, teknik, mali ve inşaat kontrolörlüğü ve denetimi,
- Kurumsal yapılanma ve özelleştirme faaliyetlerine yönelik danışmanlık,
- Hakemlik, arabuluculuk hizmetleri,
- Müteahhitlik hizmetleri kapsamında ihtilafların çözümüne yönelik mali ve hukuki mukavele mühendisliği danışmanlığı.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde de "Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri" "Yapım" olarak tanımlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-378 sayılı özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Bu hüküm ve açıklamalara göre, Arnavutluk Cumhuriyeti'ndeki ... Şirketine vereceğiniz, "otoyol yatay ve düşey trafik işaretleme" işlerinden elde ettiğiniz kazançların Arnavutluk Cumuhuriyeti'nde bulunan bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmesi ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarınıza intikal ettirilmesi halinde, bahse konu kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır."

Yukarıda da belirtildiği gibi, istisnadan yararlanılabilmesi için yapılan işin inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetler niteliğinde olması gerekmektedir. Dolayısıyla söz konusu niteliğe haiz olmayan işlerin bu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Örnek vermek gerekirse, bir inşaat şirketinin sahip olduğu iş makinelerini yurt dışındaki bir müşterisine kiraya vermesi, inşaat işi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden bu faaliyetten elde edilen gelir nedeniyle yurt dışı inşaat işleri istisnasından yararlanılamayacaktır.

Öte yandan istisnadan yararlanılabilmesi için, söz konusu faaliyetlerin yurt dışında yapılması yeterli olup, yapılan işin yurt içindeki bir müşteri adına yapılması veya ödemenin Türkiye'de yapılması durumu değiştirmeyecektir.

67 ACAR - VAROLSUN, a.g.m.

2.1.9.2. Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna Uygulaması

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması gerekmektedir. Yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetler ise hizmet ihracatı olarak değerlendirilecektir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

Konu ile ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 02.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-17-267 sayılı özelgede proje hazırlama ve teknik danışmanlık hizmetlerinin istisna karşısındaki durumu ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, 'proje hazırlama ve teknik danışmanlık hizmetleri', teknik hizmetler kapsamında olup, projenin hazırlanması tasarım, çizim işlerinin bir kısmının Türkiye'de, uygulamaya yönelik tüm teknik denetim kontrol ve müşavirlik hizmetlerinin ise ilgili yabancı ülkede gerçekleştirilmesi şeklinde verilecek hizmetlerin, yurtdışında bulunan daimi temsilciler aracılığıyla gerçekleştirilmesi halinde, bu işlerden elde edilecek kazançlar ilgili yabancı ülkelerde vergilendirilecektir. Bu durumda, söz konusu işler dolayısıyla faaliyette bulunulan yabancı ülkelerin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla yine ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen kazançların, Türkiye'deki genel sonuç hesaplarınıza intikal ettirilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekir.

Öte yandan, yurtdışında daimi temsilcilik anlaşması imzalanacak gerçek kişilerin verdikleri hizmetin sadece şirkete müşteri bulma hizmeti ile sınırlı olması ve bu faaliyetin söz konusu teknik hizmetlerin ifasıyla ilgisi olmaması durumunda, bahse konu teknik hizmetler yurt dışındaki daimi temsilci tarafından yapılmış sayılmayacağından, bu işlerden elde edilecek kazançların anılan istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir."

2.1.9.3. Yurt Dışında Elde Edilen Kazançların Genel Sonuç Hesaplarına İntikal Ettirilmesi

İstisna uygulaması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

2.1.9.4. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, İşin Tamamlanmasından Sonra Ödenen Faiz ve Kur Farklarının Durumu

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı üzere, yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu kredi Türkiye'deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

2.1.9.5. İstisna Uygulamasında Diğer Özellik Arz Eden Hususlar

- Yurt dışındaki şantiye veya şubelere gönderilen mal, makine ve teçhizat niteliğine göre geçici ya da kesin ihracat kapsamında değerlendirilecektir.
- Yurt dışına Türkiye'deki merkezden gönderilen avanslar değerlemeye tabi tutulmayacaktır. KVK'nın 5 inci maddesinin 3 numaralı fıkrasına göre yurt dışına gönderilen kredilere ait Türkiye'de ödenen faiz ve hesaplanan kur farkları Türkiye'deki vergiye tabi gelirlerden indirilemez.
- Geçici ihraç kapsamında yurt dışına gönderilen makine ve teçhizat için Türkiye'de amortisman ayrılamaz.
- Ortak genel giderlerden yurt dışındaki işlere pay verilmesi gerekebilir. Böyle bir durumda müşterek genel giderlerden yurt dışındaki işlere ait olan kısım hesaplanarak ayrıştırılmalı ve vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamalıdır.

2.1.9.1. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna İle İlgili Örnek Özelgeler

2.1.9.1.1. Almanya'da Üstlenilen İnşaat İşi İçin Türkiye'den Gönderilen İşçilere Türkiye'den Yapılan Ücret Ödemelerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı[68]

Almanya'daki işyeri tarafından yürütülecek inşaat işinden elde edilecek ve faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Bu durumda, işçilere ödenen ücretler ve bunlar için ödenen sigorta primleri ile diğer giderlerin istisnaya konu yurt dışı kazancın tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmekte olup, bu giderlerin diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirimi mümkün değildir.

2.1.9.1.2. Yurt Dışına Yapılan Proje ve Teknik Danışmanlık Hizmetleri Faaliyetinin Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı[69]

Kazakistan'da danışman bir tıp doktoru ve diğer uzman elemanlardan oluşan ekibin bir hastanenin makine ve cihazlar dahil tüm yönleriyle değerlendirilip modern

68 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/09/2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[94-2012/1097]-1508 sayılı özelgesi.

69 Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01/08/2013 tarih ve 19341373-125[ÖZELGE-2012/11]-69 sayılı özelgesi.

hizmet anlayışına kavuşturulması ile sağlık amaçlı hava araçlarının kullanılması konusunda geliştirilen sistem ve proje için verdiği hizmetler, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi kapsamında teknik hizmet olarak değerlendirilemeyeceğinden söz konusu hizmetlerden elde edilen kazançların bu bent hükmüne istinaden kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.1.9.1.3. Yabancı Paraların Değerlemesinden Oluşacak Kur Farkının İstisna Kapsamında Değerlendirilmesi[70]

Firmaların yurt dışındaki şubeleri ile arasında gerçekleşen mal ve hizmet alım satımı dışındaki parasal hareketlerden doğan alacak ve borçlar gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığından, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesapta oluşacak tutarlar alacak veya borç olarak değerlemeye tabi tutulmayacaktır.

Öte yandan, yurt dışında yapılan ve tamamlanarak genel sonuç hesaplarına kaydedilen inşaat işlerine ilişkin kazancın Türkiye›ye döviz olarak getirilmesinden dolayı oluşan kur farkları, istisnaya tabi olan kazançla ilişkilendirilmeyerek doğrudan kurum kazancına dahil edilecektir.

Ancak, yurt dışında bulunan şube tarafından yapılmakta olan inşaat işinin devamı sırasında Türkiye'ye döviz olarak getirilen hasılatın değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ise anılan işin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar istisnaya konu yurt dışı kazancın tespitinde dikkate alınacak ve istisna kapsamında değerlendirilecektir.

2.1.9.1.4. Azerbaycan'da Yapılmakta Olan Yapım İşi Karşılığında Yapılan Hakediş Ödemeleri Üzerinden Kesinti Yapılması Halinde Kesilen Vergilerin Türkiye'de Hesaplanan Vergiden Mahsup Edilip Edilemeyeceği[71]

Azerbaycan'da alt yüklenici sıfatıyla yüklenmiş olunan otel inşaatının mobilya ve kapı montajı işiyle sınırlı olmak üzere elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılacak kazanç dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde belirtilen istisnadan yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, yurt dışında yapılan montaj işi dolayısıyla elde edilecek söz konusu istisna kazanca ilişkin olarak yapılan ödemelerden kesilen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, montaj faaliyetinin süresinin 12 ayı geçmediği durumda Azerbaycan'da bir işyeri oluşmayacağından, burada çalıştırılacak Türkiye mukimi personelin elde edeceği ücretler, bu ülke ile imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca Azerbaycan'da vergilendirilmeyecek, bu gelirler iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde Türkiye'de vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, faaliyet süresinin 12 ayı aşması durumunda Azerbaycan'da bir işyeri oluşacağından, söz konusu personelin elde edeceği ücret gelirleri, anlaşmanın 15 inci maddesinin ikinci fıkrası hükümleri uyarınca Azerbaycan'da, bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde vergilendirilecektir.

2.1.9.1.5. Ortak Girişim Olarak Irak'ta Yapılacak İnşaat Ve Onarım İşlerinde Kurumlar Vergisi İstisnası[72]

Anonim veya limited şirket niteliğinde bulunan bir şirketin sermayesine iştirak edilmeksizin sadece belirli bir inşaat işinin yapımı için kurulan ortak girişime katılan firma-

70 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26/02/2013 tarih ve 38418978-125[5-12/22]-163 sayılı özelgesi.

71 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/07/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-5-8-769 sayılı özelgesi.

72 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1770 sayılı özelgesi.

ların, yürütülen inşaat işi nedeniyle ödenecek hakedişler üzerinden hissesi oranında elde edeceği kazançların, yurt dışı iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, Ortak Girişimi tarafından yurt dışında yapılacak inşaat işinden elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılacak kazançlar için 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin «5.9.» bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde belirtilen istisnadan yararlanılması mümkündür.

2.1.9.1.6. Libya'da Yapılacak Olan Endüstriyel Yer Uygulama Malzemelerinin Tedariki Ve Döşeme İşinin Kurumlar Vergisi Ve Katma Değer Vergisi Açısından Durumu[73]

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde, "Yapım" tanımına yer verilmiştir. Buna göre yapım tanımı: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini kapsar.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, Libya'da yapılacak endüstriyel yer uygulama malzemelerinin tedariki ve döşenmesi işi inşaat işi kapsamında olup, bu iş karşılığında sağlanılan kazançların Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

2.1.9.1.7. Yurtdışında Yapılan Yıllara Sari İnşaat İşinin Vergilendirilmesi[74]

Türkiye'de yerleşik bir firmadan taşeron olarak üstlendiği ve yurt dışında yapılan inşaat işi her ne kadar yıllara sirayet eden mahiyette olsa da yurt dışında yapıldığından Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek olup işveren firma tarafından yapılan hakediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

2.1.9.1.8. Yurt Dışında Yapılacak Olan İnşaat İşinin İş Ortaklığı veya Adi Ortaklık Çerçevesinde Gerçekleştirilmesi Durumunda Kurumlar Vergisi Mükellefi Ortakların Bu İş Dolayısıyla Elde Ettikleri Kazançların Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmayacağı[75]

Yurt dışında yapılacak inşaat işi dolayısıyla kurulacak iş ortaklığı tarafından elde edilecek kazançlar Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

Öte yandan, söz konusu inşaat işinin, bir iş ortaklığı kurulmaksızın adi ortaklık şeklinde gerçekleştirilmesi halinde de adi ortaklığın kurumlar vergisi mükellefi ortakları, ortaklık faaliyetinden kendi paylarına düşen kârlarını geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil ederek kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir.

---

73 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 12-869 sayılı özelgesi.

74 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-5-4-311 sayılı özelgesi.

75 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-709 sayılı özelgesi.

2.1.9.1.9. Yurtdışı İnşaat Onarım ve Montaj İşlerinin KVK 5/1-h Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği[76]

Yurt dışında yapılacak işin montaj işi kapsamında olması nedeniyle, söz konusu montaj işinden elde ederek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılacak kazançların, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, taahhüt edilen bu işte kullanılmak üzere Türkiye'den gönderilen malzemelerin ihracından sağlanan kazanç, yurt dışı montaj işinden sağlanan kazanç olarak nitelendirilemeyeceğinden, bu kazançlar dolayısıyla anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

2.1.9.1.10. Yurt Dışında Yapılan İnşaat Onarım Montaj Teknik Hizmet İşlerinin Vergi Kanunları İle Ba ve Bs Bildirim Formları Karşısındaki Durumu[77]

Firmalar tarafından yurt dışında yapılan inşaat onarım veya montaj işleri nedeniyle Türkiye'de yapılan mal ve/veya hizmet alımlarının ilgili Genel Tebliğlerde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda, "Mal *ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)"* ile; mal ve/veya hizmet satışlarının ise, *"Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)"* ile bildirilmesi gerekmektedir.

2.1.9.1.11. Yurtdışında Yapılan Montaj İşinin Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı[78]

Yurt içinde imal edilerek demonte vaziyette ihraç edilen makine ve tesislerin, söz konusu ülkede montajının yapılması ve çalışacak personele eğitim verilmesi işleri, zikredilen mevzuatta yer alan yurt dışında yapılan montaj işi kapsamında kabul edilemeyeceğinden ve o ülkede bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılmadığından, bu faaliyetler dolayısıyla elde edilecek kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.1.9.1.12. İlgili Ülke Mevzuatı Gereği Yurt Dışında Yapılan Taşeron İnşaatla İlgili Faturanın Türkiye'deki Ana Ortak Firmaya Kesilmesi Durumunda Yurt Dışındaki İnşaat İşinden Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı[79]

Yurt dışında yapılacak taahhüt işinden elde edilecek kazancın anılan istisnadan yararlanabilmesi için, bu işe ilişkin düzenlenecek faturalara yurt dışında yapılan bir iş için olduğuna ilişkin şerh konulması, düzenlenen bu faturanın da yalnızca yurt dışı inşaat işlerine ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınarak Türkiye'deki kazancın tespitine ilişkin kayıtlarda izlenmemesi ve Türkiye'deki kazancın tespitinde dikkate alınmaması; bahse konu işin yurt dışında taahhüt edilerek yapıldığının ilgili makamlardan alınacak belgelerle tevsik edilmiş olması gerekir.

76 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[5-11/4]-214 sayılı özelgesi.

77 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32Mük257-7595-20 sayılı özelgesi.

78 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-455 sayılı özelgesi.

79 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/13-136 sayılı özelgesi.

2.1.9.1.13. Yurtdışında Bulunan Şubeye Mal Gönderilmesinin İhracat Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği[80]

Yurtdışında bulunan şube tarafından yapılan inşaat işine ait kâr veya zararın ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yurtdışında bulunan şubede kullanılacak malların Türkiye'den tedarik edilerek yurtdışına gönderilmesi ihracat işlemi olarak değerlendirileceğinden, bu işlem dolayısıyla oluşan kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

2.1.9.1.14. Yurtdışında Verilen Teknik Hizmet Dolayısıyla Elde Edilen Kazancın Türkiye'ye Transferinde İstisna Uygulanıp Uygulanmayacağı İle Fatura Düzenlenmesi[81]

Yurt dışında gerçekleştirilecek teknik hizmetlerden elde edilecek kazançların söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için ilgili ülkeye bir daimi temsilci atanması yeterli olmayıp, bahse konu işin doğrudan doğruya ilgili ülkedeki işyerleri veya daimi temsilciler tarafından icra edildiğinin ispat edilmesi şarttır.

Dolayısıyla, yurt dışında bulunan daimi temsilci aracılığıyla gerçekleştirilecek teknik hizmetlerden elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi hükmüne göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün olup, yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci olmadan ya da yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci tarafından icra edilmeyen teknik hizmetlerden sağlanan kazançların anılan istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.9.1.15. Devam Eden Yurtdışı İnşaat İşine Ait Hasılatın Grup Şirketine Borç Verilmesi, Vadeli/Vadesiz Hesaplarda ve Diğer Para Birimlerine Çevrilerek Değerlendirilmesi Halinde İstisna Uygulaması[82]

Buna göre, yurt dışında bulunan şubeniz tarafından yapılmakta olan inşaat işinin devamı sırasında elde edilen hasılatın;

-Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi veya getirildikten sonra farklı yabancı para birimlerine çevrilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının anılan **işin tamamlandığı** geçici vergilendirme dönemine kadar istisnaya konu yurt dışı kazancın tespitinde dikkate alınacağı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edileceği,

-Bankaların vadeli-vadesiz hesaplarında değerlendirilmesi veya grup şirketlerine borç olarak verilmesi halinde, bu faaliyetlerden elde edilen faiz gelirlerinin yurt dışı kazancınızla ilişkilendirilmesi mümkün bulunmadığından, söz konusu gelirleriniz ile bu gelirlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyeceği ve ilgili dönemler itibariyle yıllık olarak vergilendirileceği,

tabiidir.

---

80 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-27-640 sayılı özelgesi.

81 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-30-642 sayılı özelgesi.

82 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/09/2011 tarih ve 38418978-125[5-15/5]-929 sayılı özelgesi.

2.1.9.1.16. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Bulunan Binalara Paratoner Tesis Edilmesi İşinin Vergilendirilmesi[83]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... K.LIĞI, …. K.LIĞI VE … K.LIĞI'na ait 41 adet binaya faraday kafesi paratoner sistemi tesis edilmesi işine ait sözleşmenin 3 üncü maddesinde, işin Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde yapılacağı, nitelik ve tür itibarıyla faraday kafesi paratoner tesisatı işinin %10,90'ını inşaat imalatından, %89,10'unu ise elektrik imalatından oluştuğu belirtilmiş olup bu kapsamda yapılacak olan faraday kafesi paratoner tesis işinin, yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması halinde bu iş dolayısıyla elde edilen kazançların, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-h maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, bu iş kapsamında Türkiye›deki merkezinizden temin edilen malzemelerin Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti›ne gönderilmesinin ihracat işlemi olarak değerlendirilmesi ve bu ihracat işlemleri dolayısıyla oluşan gelirin Türkiye›de kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmekte olup ihracattan kaynaklanan kazancınızın istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği ve ayrıca ihraç edilen malzemelerin hasılatı olarak dikkate alınacak bedellerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükümleri uyarınca emsallere uygun olarak belirlenmesi gerektiği tabiidir.

2.1.9.1.17. Dar Mükellef Kuruma Yapılan İşçi Temini Hizmetinden Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı, İşçi Temini İşinin Hizmet İhracı Olarak Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği ve Yurt Dışındaki Bu İşle İlgili Yapılan Giderlerden Belgesi Temin Edilemeyen Ödemeler İçin Götürü Gider Uygulamasından Yararlanıp Yararlanamayacağı[84]

Yukarıda yer verilen açıklamalara göre, yurt dışında yabancı bir firma tarafından yapılmakta olan inşaat işinde çalışmak amacıyla personelin yurt dışına gönderilmesi işleminden elde edilen kazancınızın, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde düzenlenen istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı tabiidir.

Ayrıca yurt dışında mukim şirkete yapılan işçi temini faaliyetinin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmamakla birlikte yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetten bahsedebilmek için bu işlerin fiilen yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilciler aracılığıyla yapılması gerektiğinden götürü gider uygulamasından yararlanmanız da mümkün bulunmamaktadır.

2.1.9.1.18. Yurt Dışına İhraç Edilen Prefabrik Yapıların Montaj İşlemlerinin Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi[85]

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yurt içinde imal edilerek Türkmenistan'a demonte vaziyette ihraç edilen konteynırların (prefabrik yapıların) yurtdışında montajı işi, bu prefabrik yapıların ihracatından (satışından) ayrı düşünülemeyeceğinden ve yurt dışında yürütülen ayrı bir montaj işi olarak kabul edilemeyeceğinden, bahsi geçen faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi kapsamında değerlendirilmesi ve istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

---

83 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13/10/2016 tarih ve 84974990-130[29-2013-20]-279278 sayılı özelgesi.

84 Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/05/2016 tarih ve 13649056-125[05-2014/ÖZE-03]-61 sayılı özelgesi.

85 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07/04/2016 tarih ve 27575268-105[229-2014-220]-30441 sayılı özelgesi.

2.1.9.1.19. Rusya'ya Bağlı Özerk Tataristan Cumhuriyetinde Bulunan Firmaya Verilen Montaj Tasarım Hizmeti ve Malzeme Temini İşinin Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı[86]

Bu açıklamalara göre, yurt dışında yapılan montaj işinin yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile yapılması ve tasarım hizmetinin de yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işi ile ilgili yürütülen teknik hizmetlerden olması halinde bu işlerle ilgili olarak elde edilerek Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek kazançların, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, yurt dışında yapılan montaj ve teknik hizmetler dolayısıyla elde edilecek söz konusu istisna kazanca ilişkin ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, yurt dışında yapılan montaj işinin yurt dışında bir iş yeri veya daimi temsilci olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde montaj işinden elde edilen kazanç söz konusu istisna hükmü kapsamında değerlendirilmeyecek olup bu nedenle hizmet ihracatı olarak değerlendirilen tasarım hizmetine bağlı olarak elde ettiğiniz kazançların kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, taahhüt edilen söz konusu işlerde kullanılmak üzere temin edilen malzemelerin ihracından sağlanan kazançların da anılan istisnaya konu edilemeyeceği tabiidir.

2.1.9.1.20. Bahreyn'de Alt Taşeron Olarak Yapılan Kaba İnşaat İşinden Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisinden İsisna Olup Olmadığı[87]

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından; alt taşeron olarak Bahreyn'de yapılan …… işinin yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile yapılması halinde bu işle ilgili olarak Şirketinizce elde edilerek Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek kazançların, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması açısından; Bahreyn›de bir iş yerinin bulunması ya da şirketin üstlendiği faaliyetlerin dokuz ayı aşması neticesinde burada bir iş yerinin oluşması halinde vergileme, Anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin 7 nci maddesi kapsamında bu iş yerine atfedilebilir kazançlarla sınırlı olmak üzere Bahreyn›nin de vergi alma hakkı olacaktır.

Ancak, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri çerçevesinde şirket tarafından üstlenilen söz konusu inşaat işinin süresinin dokuz ayı aşmaması halinde, Bahreyn'de bir iş yeri oluşmayacak ve bu faaliyetler çerçevesinde elde edilecek kazançlar, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yalnızca Türkiye'de vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye mukimi bu şirketin Bahreyn'de ki faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri üzerinden Bahreyn'de vergi ödemesi durumunda, bu şekilde ödenecek vergiler söz konusu Anlaşmanın "*Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi*" başlıklı 22 nci maddesinin 1 inci fıkrası çerçevesinde, Türkiye'de ödenecek vergiden Bahreyn'de ödenen verginin eşit tutarı kadarının mahsup edilmesi suretiyle çifte vergilendirme önlenebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için ilgili şirket adına Türkiye'de tam mü-

86 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/03/2016 tarih ve 93767041-125[5/h-2014/21]-17 sayılı özelgesi.

87 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08/12/2017 tarih ve 62030549-125[5-2016/372]-541480 sayılı özelgesi.

kellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini gösteren, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan alınacak mukimlik belgesinin Bahreyn yetkili makamlarına ibraz edilmesi gerekmektedir.

2.1.9.2. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisna kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-h)" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

Bu kazançların istisna olarak beyan edilerek kurum kazancından düşülmesi halinde, söz konusu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin KVK'nın "Yurt Dışında ödenen Vergilerin Mahsubu" başlıklı 33 üncü maddesi kapsamında hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

2.1.10. EĞİTİM TESİSLERİ, ÖZEL KREŞ VE GÜNDÜZ BAKIMEVLERİ İLE REHABİLİTASYON MERKEZLERİNİN İŞLETİLMESİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (KVK Md. 5/1-ı):

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/ı) bendi ile eğitim ve öğretim işletmeleri ile bir kısım rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, bu kuruluşların faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Mezkur bende 01.01.2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 6745 sayılı Kanunun 64 üncü maddesiyle özel kreş ve gündüz bakımevleri ibaresi eklenmiştir. Söz konusu düzenleme ile 01.01.2017 tarihinden itibaren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin söz konusu hizmetlerinden elde edilen kazançları, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlarda kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Konu ile ilgili açıklamalar Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) ile yapılmıştır.

Eğitim tesisleri, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslara aşağıda yer verilmiştir.

2.1.10.1. İstisnanın Kapsamı

Eğitim-öğretim, merkezlerin rehabilitasyon faaliyetlerinden, kreş ve gündüz bakımevlerinin *(01.01.2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere)* ise bu hizmetlerinden elde edilen kazançlarına ilişkin istisna uygulamasından;

- 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar,
- 633 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında yer alan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar (01.01.2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere) ve
- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar yararlanabilecektir. 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu ile 5580

sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu hükümleri bir arada değerlendirildiğinde elde ettikleri kazançları istisna uygulaması kapsamında yer alan işletmeler şunlardır;

- Okul Öncesi Eğitim Okulu; 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 19 uncu, 20 nci ve 21 inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,
- İlköğretim Okulu; 1739 sayılı Kanunun 22 ilâ 25 inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,
- Orta Öğretim Okulları; 1739 sayılı Kanunun 26 ilâ 30 uncu maddelerinde belirtilen ve ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,
- Özel Eğitim Okulları; engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,
- Kreş; 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 0-24 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları (01.01.2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere),
- Gündüz Bakımevi; 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 25-66 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları (01.01.2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere),
- Rehabilitasyon Merkezleri; 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını,

ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin rehabilitasyon faaliyetlerinden, 01.01.2017 tarihinden itibaren kreş ve gündüz bakımevlerinin ise bu hizmetlerinden elde ettikleri kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri, kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul, kreş ve gündüz bakımevi bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul, kreş ve gündüz bakımevi ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak olup, yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

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

Diğer taraftan istisna uygulamasından sadece Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezleri yararlanabileceğinden bunların dışındaki gerçek veya tüzel kişiler tarafından

işletilen sağlık tesislerinden elde edilen kazançların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

2.1.10.2. İstisnadan Yararlanılmasının Şartları

Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisna uygulamasından yararlanabilmeleri için 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete başlamış olmaları gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) ile mükelleflerin, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabilecekleri, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurulmasına gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerektiği gibi ayrıca, söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin de bulunması gerekmektedir. Öte yandan; Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan dernekler ilgili Bakanlıkça kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabilecekleri, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurulmasına gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

6745 sayılı Kanunun 64 üncü maddesiyle KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendine eklenen istisnadan kreş ve gündüz bakımevlerinin yararlanabilmesi için bu kurumların 01.01.2017 tarihinden itibaren faaliyete geçmeleri gerekmektedir. 01.01.2017 tarihinden önce faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden doğan kazançlar için mezkur istisnadan mükelleflerin yararlanması mümkün değildir. Öte yandan; Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) ile mükelleflerin, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabilecekleri, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

2.1.10.3. İstisnanın Süresi

Eğitim ve öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına ilişkin istisnanın düzenlendiği KVK'nın 5 inci maddesinin (1/ı) bendi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girdiğinden bu tarihten itibaren faaliyete başlayan okul ve rehabilitasyon merkezlerinin istisna uygulaması kapsamındaki kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş vergilendirme dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Okul veya rehabilitasyon merkezinin izin belgesinin daha önceki bir tarihte alınmış olması durumunda dahi istisna uygulamasından faaliyete başlanıldığı tarihten itibaren yararlanılabilecektir. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2012 yılında alan bir işletmenin Eylül 2014 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2014-2018 yıllarına ilişkin hesap dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

Kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin düzenleme ise 01.01.2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen özel kreş ve gündüz bakımevleri açısından geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 01.01.2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Diğer taraftan istisna uygulamasından yararlanan kurumların işlettikleri okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Aynı şekilde, kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin olarak kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen kreş ve gündüz bakımevlerine ilave olarak yeni kreş ve gündüz bakımevi açmaları durumunda, yeni açılan kreş ve gündüz bakımevi, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul, kreş ve gündüz bakımevi veya merkez bazında yapılacaktır.

Örneğin; Kayseri ilinde 2016 yılında bir okul işletmeye başlayan Kurum (ABC)'nin, 2017 yılında Malatya ilinde de bir okul açması halinde, bu iki okuldan elde edilen kazançlara ilişkin istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Dolayısıyla, Kayseri ilindeki okuldan elde ettiği kazanç, 2016-2020 yıllarında, Malatya ilinde faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2017-2021 yıllarında kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu nedenle istisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan istisna uygulamasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan sadece faydalanılmayan süre boyunca yararlanabilecektir. Buna göre faaliyete başladığı tarihten itibaren 5 yıl boyunca istisna uygulamasından yararlanan bir özel eğitim kurumunun başka bir kuruma devredilmesi durumunda söz konusu eğitim kurumunu devralan kurumun söz konusu istisna uygulamasından yararlanması mümkün değildir. Aynı şekilde, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir kreş ve gündüz bakımevi olarak tanımlanmayan, mevcut kreş ve gündüz bakımevinin kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınılması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

2.1.10.4. Eğitim Tesisleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna İle İlgili Örnek Özelgeler

2.1.10.4.1. Özel Hesap Dönemi Uygulanan Kurumun Eğitim - Öğretim Kazanç İstisnası[88]

Buna göre, Derneğinize bağlı iktisadi işletmenin eğitim - öğretim kazanç istisnası 30.06.2015 tarihinde sona erecektir. Zira, 01.07.2015 tarihinden 30.06.2016 tarihine kadar olan kazancınız 2015 yılına değil 2016 yılına ait kazanç olarak değerlendirilmektedir.

2.1.10.4.2. Özel Okul İşletmeciliği Kazanç İstisnasında, Faaliyete Başlanılan Tarih Yerine Daha Sonraki Bir Tarihte Başvuru Yapılması Halinde İstisna Hükümlerinin Nasıl Uygulanacağı[89]

İstisna uygulaması ile ilgili olarak Başkanlığımıza başvurunun faaliyete geçtikten bir yıl sonra yapılması durumunda, istisna uygulaması uygun görüldüğü takdirde, geçmiş dönem için de istisnadan yararlanması gerekmektedir.

Öte yandan, kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kurum

88 Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.09.15.01-2.2011.3.KVK.5.Md.-6 sayılı özelgesi.

89 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-656 sayılı özelgesi.

kazancından indirilmesi mümkün olmadığından, istisna uygulaması için bir yıl sonra başvurulsa dahi ilk yılda oluşan zararların diğer kazançlarınızdan indirimi mümkün değildir.

2.1.10.4.3. Özel Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezi İşletmesinden Elde Edilen Kazançların Kurumlar Vergisinden İstisna Edilip Edilemeyeceği[90]

Buna göre, Özel Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezi"nin işletilmesinden elde edilen kazançların anılan madde kapsamında değerlendirilmesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde düzenlenen istisna hükmünden faydalanması mümkün değildir.

2.1.10.4.4. Eğitim-Öğretim Kazanç İstisnası ve İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması[91]

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde,

- 2009 yılından itibaren faaliyet gösteren anadolu lisesinin şirketinizce işletilmesinden elde edilen kazançlar 2009-2013 hesap dönemlerinde ve 2008 yılından itibaren faaliyet gösteren ortaokulun şirketinizce işletilmesinden elde edilen kazançlar 2008-2012 hesap dönemlerinde kurumlar vergisi istisnasına konu edilmiş olup aynı okulun başka bir binaya taşınması yeni okul açılışı olarak kabul edilemeyeceğinden, bu okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar için, söz konusu istisnadan tekrar yararlanmanız mümkün değildir.
- Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki okul binasında faaliyet gösterecek fen lisesinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ise fen lisesinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Ancak, istisnadan yararlanabilmeniz için söz konusu fen lisesinin faaliyete geçmesini müteakiben Bakanlığımıza yazılı olarak başvurmanız gerekmekte olup istisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle şirketinize sonuçtan bilgi verilecektir.
- Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan elde edilen kazanca teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak, yatırımının kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan geçici vergilendirme döneminden itibaren, indirimli kurumlar vergisi uygulanması esas olup 25.02.2015 tarihli ve A/118053 sayılı yatırım teşvik belgesi kapsamında devam eden yatırımınızda faaliyet gösterecek okulların işletilmesinden elde edilecek kazanca indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecektir. Ancak, söz konusu yatırımınızda fen lisesinin işletilmesinden elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde yer alan istisnaya konu edilmesi halinde eğitim istisnasına konu edilen kazançlar için, istisnanın uygulandığı dönemler itibarıyla, indirimli kurumlar vergisinden yararlanılamayacağı tabidir.

Öte yandan, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının geçici 5 inci maddesi uyarınca, bu Karara göre düzenlenmiş olan yatırım teşvik belgeniz kapsamında 2015 ve 2016 yıllarında gerçekleştireceğiniz yatırım harcamalarınız için, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmayacak şekilde ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde ellisini geçmemek üzere yatırım döneminde (yatırıma fiilen başlanıldığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin ba-

90 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-50-135 sayılı özelgesi.

91 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06/10/2015 tarih ve 38418978-125[5-15/26]-993 sayılı özelgesi.

şından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürede) varsa diğer faaliyetlerinizden elde edilen kazançlara da indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

2.1.10.4.5. Eğitim İstisnasından Vazgeçilip Vazgeçilemeyeceği[92]

Vergi istisnaları verginin konusuna giren kazanç ve iratların verginin kapsamı dışında bırakılması olup, bu yönü ile vergi istisnalarından yararlanmak bir zorunluluk değildir. Vergi istisnaları belli alanlarda faaliyet gösteren mükellefleri teşvik etmek üzere getirilmiş birer ayrıcalıktır.

Buna göre, şirketinizce ..... ve ..... işletilmesinden elde edilecek kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin talebinizden (2014-2017) yılları için vazgeçmeniz mümkün bulunmaktadır.

2.1.10.4.6. Eğitim Faaliyetinin Gerçekleştirildiği Okullara İlişkin Olarak Döviz Cinsinden Alınan Kira Bedellerinin Değerlemesinden Oluşan Kur Farklarının Eğitim Faaliyeti Gelirleri İle Birlikte İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği[93]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, mükellef tarafından eğitim ve öğretim faaliyetlerinin gerçekleştirildiği okullara ilişkin olarak döviz cinsinden ödenen kira bedellerinden kaynaklanan ve değerleme gününde oluşan olumlu veya olumsuz kur farklarının bahse konu istisna kazanç tutarının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

2.1.10.5. Eğitim Tesisleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Eğ. Öğ. Kur. İle Rehabilitasyon Mrkz. Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-ı)" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

Söz konusu faaliyetlerden zarar doğması halinde ise, oluşan zararın KVK'nın 5 inci maddesinin 3 numaralı fıkrası uyarınca vergiye tabi diğer kurum kazancından düşülmesi mümkün olmayıp, bu zararın kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen giderler arasında gösterilerek kazanca ilave edilmesi gerekmektedir.

2.1.11. RİSTURN İSTİSNASI (KVK Md. 5/1-i)

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/i) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiştir. Anılan bendin 7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesiyle değiştirilmeden önceki şeklinde; tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin (1/i) bendinde yapılan ve 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle, 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.

92 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/04/2015 tarih ve 38418978-125[5-15/21]-432 sayılı özelgesi.

93 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/01/2016 tarih ve 62030549-125[5-2015/442]-2532 sayılı özelgesi.

Buna göre, ortaklarla 01.01.2018 tarihinden önceki dönemlerde yapılan işlemler dolayısıyla tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin hesapladığı risturnlar kurumlar vergisi istisnasından faydalanabilirken 01.01.2018 tarihinden itibaren yapılan işlemler dolayısıyla sadece tüketim kooperatiflerinin hesapladığı risturnlar kurumlar vergisi istisnasından faydalanabilecektir.

Rehbermizin önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, yalnızca ortakları ile iş yapan kooperatifler KVK'nın 4 üncü maddesinin (1/k) bendinde yer alan diğer koşulları da taşıdıkları taktirde kurumlar vergisinden muaf olmaktadırlar. Ancak, hem ortakları hem de ortak dışı kişilerle iş yapan kooperatiflerin bu muafiyetten yararlanması mümkün olmayıp, ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan olumlu gelir-gider farkı, risturn istisnasına konu olabilmektedir. Ortak dışı işlemlerden doğan olumlu gelir-gider farkı ise kurumlar vergisine tabi olmaktadır.

KVK'da düzenlenen risturn istisnası kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanma koşullarını taşımayan veya muafiyet koşullarını sonradan kaybetmiş olan kooperatiflerle ilgilidir.

2.1.11.1. Risturn İstisnasının Kapsamı

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmünün uygulanması mümkün değildir.

Dolayısıyla, kooperatiflerin ortakları ile yapmış oldukları işlemlerden doğan olumlu gelir-gider farkının ortaklara kooperatifle yapmış oldukları muameleler nispetinde dağıtılan kısmı risturn istisnası kapsamında kurumlar vergisinden müstesna olacaktır. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınacaktır.

2.1.11.2. Risturn İstisnasından Yararlanabilecek Kooperatifler

Risturn istisnasından;

01.01.2018 tarihinden önceki dönemlerde yapılan işlemler dolayısıyla	**01.01.2018 tarihinden sonraki dönemlerde yapılan işlemler dolayısıyla**
• Tüketim Kooperatifleri, • Üretim Kooperatifleri, • Kredi Kooperatifleri,	• Tüketim Kooperatifleri

yararlanabilecektir.

Ancak, ilgili bent metninde hüküm altına alınmış olan ve ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlara ilişkin risturn istisnası uygulamasından ise faaliyet konusuna bakılmaksızın bütün kooperatifler yararlanabilecektir.

Ayrıca, Kanun maddesine 6009 sayılı Kanunla eklenen hüküm uyarınca, risturn istisnası 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanabilecektir.

Risturn istisnası uygulamasına ilişkin olarak KVK'nın ilgili maddesinde ayrıca kooperatiflerin faaliyet konuları itibariyle istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır.

Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, tüketim kooperatiflerinde, ortakların satın aldığı malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, "kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama" amacına dayalı olması gerekmektedir. Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (elektrikli ev aletleri, halı, mobilya vb.) sağladıkları kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

2.1.11.3. İade Edilen Yönetim Giderlerinde Risturn İstisnası Uygulaması

Bütün kooperatifler için ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar, risturn istisnasından yararlanacaktır. Yönetim gideri olarak ödenen paraların risturn sayılabilmesi için kooperatif tarafından üyelere iade edilmesi gerekmektedir. İade nakden olabileceği gibi hesaben de olabilir.

İade edilen yönetim giderlerinde, iade edilen paraların geri verilme zamanları risturn istisnasının uygulanmasında dikkat edilmesi gereken önemli bir konudur. Aynı hesap döneminde ortaklara iade edilen yönetim giderleri için istisna uygulanmayacak, bu kısım hasılattan düşülecektir. Yönetim giderleri olarak toplanan paraların sonraki yıllarda iade edilmesi durumunda ise risturn istisnasından yararlanılacaktır.

2.1.11.4. Risturn İstisnasından Yararlanabilmenin Şartları

Risturn istisnasından yararlanabilmesi için aşağıdaki şartların tamamının sağlanması gerekir.

- Gelir-gider farkının risturn şeklinde dağıtılacağına ilişkin hükmün kooperatif ana sözleşmesinde yer alması,
- Risturnların ortak içi işlemlerden oluşan gelir-gider farkından dağıtılacak olması,
- Dağıtımın, faaliyet dönemi bittikten sonra yapılması,
- Kanuni yedek akçe ve fonlar ayrılmadan risturnların dağıtılamayacak olması,
- Dağıtımın ortakların kooperatifle yapmış oldukları muameleler nispetinde yapılması.

2.1.11.5. Risturn İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Risturn istisnasının, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan ***"Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-i)"*** satırında gösterilerek kurum kazancından düşülmesi gerekir.

2.1.12. SAT-KİRALA-GERİ AL İŞLEMLERİNDEN DOĞAN KAZANÇLARDA İSTİSNA (KVK Md. 5/1-j)

6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesiyle KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasına (j) bendi eklenmiştir. Mezkur bent ile 02.08.2013 tarihinden sonra gerçekleştirdikleri sat-kirala-geri al işlemlerine uygulanmak üzere 09.08.2016 tarihinden itibaren elde edilen 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 kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/j) bendinde yer alan istisnadan 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 (KVK'na göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu varlıkların,

- Kiracı tarafından veya
- 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.

Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna ile ilgili düzenlemelere Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)'inde aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

2.1.12.1. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması

6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesiyle KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendiyle, 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 ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Bu istisna uygulamasında;

- **Kiracı**; her türlü taşınır ve taşınmaz mallarını 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiralayan kurumlara devreden kurumları,
- **Kiralayan kurumlar**; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını,
- **Sat-kirala-geri al işlemi**; her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiracılar tarafından kiralayanlara satışı, kiralayanlar tarafından kiracılara kiralanması ve kiralayanlarca söz konusu varlıkların kiracılara kira süresi sonunda devrine ilişkin süreci

ifade etmektedir.

2.1.12.1.1. İstisnadan Yararlanacak Olanlar

Bu istisna uygulamasından;

- 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla taşınır ve taşınmaz mallarını finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devreden kurumlar vergisi mükellefleri ile
- Bu varlıkları devraldıkları kurumlara kira süresi sonunda devreden finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları

yararlanabilecektir.

İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, kurumların tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

2.1.12.1.2. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

İstisna uygulamasına her türlü taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilecektir.

2.1.12.1.2.1. Taşınmazlar

İstisnaya konu olabilecek taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Taşınmazlar ile ilgili olarak bu 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (5.6.2.2.1) bölümünde yer alan açıklamalar esas alınacaktır.

2.1.12.1.2.2. Taşınırlar

6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan amortismana tabi tüm taşınırlardır.

2.1.12.1.3. İstisnadan Yararlanma Şartları

2.1.12.1.3.1. Taşınır veya Taşınmazın Kiralayanlara, Geri Kiralama Amacıyla ve Sözleşme Sonunda Geri Alınması Şartıyla Satıldığı Hususunun Sözleşmede Yer Alması

İstisna uygulaması açısından, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede, bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın;

- Kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanacağına ve
- Sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına

ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.

Dolayısıyla, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın; kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanacağına ve sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

2.1.12.1.3.2. Satış Kazancının Özel Fon Hesabında Tutulması

İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup, belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.

İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

2.1.12.1.3.3. Fon Hesabında Tutulan Kazancın İşletmeden Çekilmemesi

Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir.

Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (KVK'ya göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra kiracılar tarafından hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlara devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.

Örnek : (Ç) A.Ş. 13.05.2016 tarihinde 2.500.000 TL'ye iktisap ettiği ve aktifine aldığı taşınırını 08.09.2018 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ederek (D) Katılım Bankası A.Ş.'ye 3.000.000 TL bedelle devretmiştir. Bu sürede (Ç) A.Ş.'nin söz konusu taşınırı için ayırdığı amortisman tutarı 500.000 TL'dir.

İstisna Kazanç	=	Satış Bedeli - Taşınırın (C) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
Taşınırın (C) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri	=	Maliyet bedeli - Birikmiş amortismanlar
İstisna kazanç	=	3.000.000 TL - (2.500.000 TL - 500.000 TL)
İstisna kazanç	=	1.000.000 TL

(Ç) A.Ş. istisnaya konu 1.000.000 TL tutarındaki kazancını pasifte özel bir fon hesabında takip edecektir. Özel fon hesabında takip edilecek olan bu tutar sadece, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınıra ilişkin olarak gerek kira süresi boyun-

ca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000 TL üzerinden ayrılacak amortismanların, bu tutar ile taşınırın (D) Katılım Bankası A.Ş.'ye devredildiği tarihte kiracıdaki net bilanço aktif değeri arasındaki fark olan (3.000.000 TL - 2.000.000 TL =) 1.000.000 TL'ye isabet eden kısmına mahsup edilmek suretiyle kullanılabilecektir. Dolayısıyla, gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000 TL üzerinden ayrılacak toplam amortismanların, en fazla 2.000.000 TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek olup kalan 1.000.000 TL'lik kısmı ise özel fon hesabından mahsup edilecektir.

Söz konusu özel fon hesabının bu taşınır için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfası dışında kullanılması mümkün bulunmamaktadır. Özel fon hesabında yer alan tutarın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2.1.12.4. İstisna Uygulaması

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesi dolayısıyla kiracı nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

İstisnaya konu edilen satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulacak 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 kullanılabilecektir.

Örnek : (E) A.Ş. 1.000.000 TL bedelle aktifine kayıtlı taşınırı için toplam 680.000 TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınırı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 15.08.2018 tarihinde 800.000 TL bedel üzerinden (F) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(F) Finansal Kiralama A.Ş., 800.000 TL ana para ve 400.000 TL faiz olmak üzere toplam 1.200.000 TL kira ödemesi karşılığında (E) A.Ş.'ye 5 yıllık süreyle kiraladığı bu taşınırı 16.08.2023 tarihinde (E) A.Ş.'ye 1.000 TL bedelle geri satmıştır.

1. satış (E) A.Ş.'nin taşınırını (F) Finansal Kiralama A.Ş.'ye satışı:				
İstisna Kazanç	=	Satış Bedeli	-	Taşınırın (E) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
İstisna kazanç	=	800.000 TL	-	(1.000.000 TL - 680.000 TL)
İstisna kazanç	=	480.000 TL		

(E) A.Ş. 480.000 TL tutarındaki istisna kazancını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(E) A.Ş. söz konusu taşınıra ilişkin sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkını VUK'un mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde "260.Haklar"

hesabında 800.000 TL bedelle takip edecektir. (E) A.Ş.'nin bu taşınır için yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın (480.000 TL / 800.000 TL =) %60'lık kısmı özel fon hesabından karşılanacak; sadece (320.000 TL / 800.000 TL =) %40'lık kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

2. satış: (F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin taşınırı (E) A.Ş.'ye geri satışı:

(F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin (E) A.Ş.'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınırı kira süresi sonunda 1.000 TL bedelle (E) A.Ş.'ye geri satışından doğan kazancı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

Öte yandan, (F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin faiz gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

Örnek : (G) A.Ş. 8.000.000 TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmazı için toplam 1.600.000 TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 22.08.2018 tarihinde 10.000.000 TL bedel üzerinden (H) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(H) Finansal Kiralama A.Ş., söz konusu taşınmazı (G) A.Ş.'ye 10.000.000 TL ana para ve 6.000.000 TL faiz olmak üzere toplam 16.000.000 TL kira ödemesi karşılığında 8 yıl süreyle kiralamıştır.

Kira süresinin bitiminde taşınmazı (H) Finansal Kiralama A.Ş. 1.000 TL bedelle (G) A.Ş.'ye geri satmıştır. (G) A.Ş. bu taşınmazını 25.11.2025 tarihinde (İ) Ltd. Şti.'ne 13.000.000 TL bedelle satmıştır.

1. satış (G) A.Ş.'nin taşınmazını (H) Finansal Kiralama A.Ş.'ye satışı:				
İstisna Kazanç	=	Satış Bedeli	-	Taşınmazın (G) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
İstisna kazanç	=	10.000.000 TL	-	(8.000.000 TL - 1.600.000 TL)
İstisna kazanç	=	3.600.000 TL		

(G) A.Ş. 3.600.000 TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(G) A.Ş.'nin "260.Haklar" hesabında 10.000.000 TL bedelle takip edeceği söz konusu taşınmazla ilgili sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkına ilişkin olarak yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın (3.600.000 TL / 10.000.000 TL =) %36'lık kısmı özel fon hesabından karşılanacak; en fazla (6.400.000 TL / 10.000.000 TL =) %64'lük kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

2. satış: (H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin taşınmazı (G) A.Ş.'ye geri satışı:

(H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin (G) A.Ş.'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınmazı kira süresi sonunda 1.000 TL bedelle (G) A.Ş.'ye geri satışından doğan kazanç istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

Öte yandan, (H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin faiz gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

3. satış: (G) A.Ş.'nin taşınmazı (İ) Ltd. Şti.'ne satışı:

(G) A.Ş. 22.08.2018 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği ve (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den 1.000 TL bedelle geri aldıktan sonra 10.001.000 TL bedelle aktifine kaydetmiş olduğu bu taşınmazı 25.11.2026 tarihinde (İ) Ltd. Şti.'ne 13.000.000 TL bedelle satmıştır. Satış bedelinin tamamı aynı tarihte (G) A.Ş.'nin banka hesabına aktarılmıştır.

(G) A.Ş. söz konusu taşınmazın kullanım hakkı dolayısıyla kira süresi boyunca 1.152.000 TL özel fon hesabından mahsup edilmek ve 2.048.000 TL de kurum kazancının tespitinde dikkate alınmak suretiyle toplam 3.200.000 TL amortisman ayırmıştır.

(G) A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olduğu taşınmazın, (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den geri alındıktan sonra (İ) Ltd. Şti.'ne satışından elde edilen kazanç, kiralayan kuruma devrinden önce bu taşınmazın (G) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri ile sat-kirala-geri al işleminin başlangıcından itibaren bu taşınmaza ilişkin olarak kazancın tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Satış kazancı	=	(Satış Bedeli + Gider veya maliyet olarak dikkate alınan amortismanlar)	-	Taşınmazın kiralayana devrinden önce (G) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri + (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den geri alım bedeli
Satış kazancı	=	(13.000.000 TL + 2.048.000 TL)	-	(6.400.000 TL – 1.000 TL)
Satış kazancı	=	8.647.000 TL		

(G) A.Ş.'nin bu satış işlemi normal bir duran varlık satışı gibi kayıtlara alınacak olup özel fon hesabında yer alan bakiye tutar birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilecektir. Buna göre, (G) A.Ş.'nin bu satış işlemi ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	25/11/2026		
	BANKALAR	13.000.000 TL	
	BİRİKMİŞ AMORT.	3.200.000 TL	
	ÖZEL FONLAR HS.	2.448.000 TL	
	VARLIKLAR HS.		10.100.000 TL
	GELİR VE KARLAR		8.647.000 TL
	/ /		

Ayrıca, KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde, taşınmazın 25.11.2026 tarihinde (İ) Ltd. Şti.'ne satış işleminden doğan kazancın %50'lik kısmı anılan bentte düzenlenen istisnaya konu edilebilecektir.

Öte yandan, taşınır veya taşınmazların bir kiracı kurum tarafından, sat-kirala-geri al sürecinin tamamlanması kaydıyla, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilmesinden sonra üçüncü kişilere satılması halinde, üçüncü kişilere yapılan satıştan doğan kazancın tespitinde, taşınır veya taşınmazın bu kiracı tarafından ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri dikkate alınacaktır.

2.1.12.4.1. Varlıkların Sat-Kirala-Geri Al Süreci Tamamlanmadan Üçüncü Kişi ve Kurumlara Satılması Durumu

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç), üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde, kiralayanlar tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Sat-kirala-geri al işlemine konu taşınır ve taşınmaz malların kiralayanlar tarafından 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 kiralayan nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

Bu kapsamda, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınır ve taşınmaz malların ilk defa bu işleme konu edildiği tarih itibarıyla kiracıdaki net bilanço aktif değeri, kiracı tarafından kiralayan kuruma bir yazı ile bildirilecektir. Ayrıca, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınır ve taşınmaz mallar için, bunların ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihten itibaren ayrılan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı da aynı yazı ile kiralayan kuruma bildirilecektir.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tamamlanamaması halinde ise istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır. Kiracı tarafından sat-kirala-geri al işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

Örnek : (M) A.Ş. aktifinde 4.000.000 TL bedelle kayıtlı olan taşınmaz için 1.000.000 TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 01.08.2018 tarihinde 7.500.000 TL bedel üzerinden (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(N) Finansal Kiralama A.Ş., 7 yıllığına (M) A.Ş.'ye 7.500.000 TL ana para ve 3.000.000 TL faiz olmak üzere toplam 10.500.000 TL kira ödemesi karşılığında kiraladığı bu taşınmazı, (M) A.Ş.'nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle 04.09.2023 tarihinde (O) Ltd. Şti.'ne 10.000.000 TL'ye satmıştır.

(M) A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği söz konusu taşınmazı (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye satışından kaynaklanan [7.500.000 TL – (4.000.000 TL – 1.000.000 TL) =] 4.500.000 TL tutarındaki kazancı için istisnadan faydalanması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.

Öte yandan, (M) A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu etmek suretiyle (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devrettiği dönem itibarıyla KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendindeki şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemden doğan 4.500.000 TL tutarındaki kazancın %50'lik kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkündür. Bu durumda, bu kazancın kalan %50'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.

2.1.12.4.2. İstisna Uygulamasında Başlangıç Tarihi

6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendiyle KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendinde düzenlenen bu istisna, 02.08.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Dolayısıyla, 02.08.2013 tarihinden itibaren istisna kapsamındaki taşınmazlarını sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işlemlerden doğan satış kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar özel fon hesabına almış olmaları kaydıyla anılan tarihten itibaren bu istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, 02.08.2013 tarihinden sonra gerçekleştirdikleri sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar, özel fon hesabına almamış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilgili dönem defter kayıtlarında geriye dönük olarak bu kazançlarının özel fon hesabına alınmasına ilişkin düzeltme yapmaları mümkün olmadığından, bu işlemleri dolayısıyla istisnadan yararlanamayacakları tabiidir.

2.1.12.5. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerine Uygulanan Vergisel Avantajlar

2.1.12.5.1. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde KDV İstisnası

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının 6728 sayılı Kanun ile değişik (y) bendi uyarınca, 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 geri 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 taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri işlemi KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, bir taşınır veya taşınmazı sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralaması işlemine, söz konusu taşınır ve taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile KDV istisnası uygulanır.

7 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin II/F-4.21. bölümünde konu ile ilgili aşağıdaki şekilde açıklama yapılmıştır.

İstisna,

- kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların satın alınması,
- satan kişilere kiralanması ve
- tekrar kiralayana devri

işlemlerinde uygulanacak olup, aynı sözleşme kapsamındaki işlemlerin ayrıştırılarak farklı uygulamalara tabi tutulması mümkün değildir.

3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin (4/y) bendinde 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle taşınırlar da istisna kapsamına dahil edilmiş olup, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, taşınırların sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralaması işlemlerinde istisna, söz konusu değişikliğin Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihten (09.08.2016) sonra yapılan sözleşmelerde uygulanacaktır.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki işlemlere ilişkin olarak her türlü taşınır ve taşınmazların kiracıları tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devrinde, kiracılarca istisnaya konu taşınır ve taşınmazların iktisabında yüklenilen KDV'nin indiriminde; devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılmaz. Ancak, kiracılarca bu taşınır ve taşınmazların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirilemeyen kısım "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilir ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması başlıklı 4.16.1. bölümünde satışa konu edilecek taşınmazların (arsa, arazi, bina) satışında KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4/r) bendindeki istisnanın uygulanabilmesi için gerekli olan en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4/y) bendinde yer alan istisna kapsamında varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu sürelerin de dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması başlıklı 4.16.1. bölümünde KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4/y) bendi kapsamında taşınmaz satışlarında istisna uygulaması ile ilgili olarak aşağıdaki örneğe yer verilmiştir.

Örnek : (A) Ltd. Şti. 100 m² büyüklüğündeki arsayı (B) A.Ş.'den 20.07.2015 tarihinde satın alarak aktifine kaydetmiş, 01.01.2017 tarihinde bu taşınmazı KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4/y) bendi kapsamında (D) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiş ve 31.12.2017 tarihinde geri almıştır. (A) Ltd. Şti. bu taşınmazı 05.05.2018 tarihinde satmıştır.

KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4/y) bendine göre taşınmazın (A) Ltd. Şti.'nin aktifinde iki tam yıl süreyle bulunup bulunmadığına ilişkin yapılacak hesaplamada, taşınmazın (D) Finansal Kiralama A.Ş.'de bulunduğu süre de dikkate alınacaktır. Bu çerçevede, taşınmazın (A) Ltd. Şti. tarafından satın alma tarihi olan 20.07.2015 ile satış tarihi olan 05.05.2018 arasındaki sürede iki tam yıllık süre geçtiğinden bu satış KDV'den istisna olacaktır.

2.1.12.5.2. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Damga Vergisi İstisnası

6728 sayılı Kanunun 74 üncü maddesi ile 09.08.2016 tarihinden geçerli olmak üzere 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanununun 37 nci maddesinin 1 numaralı *fıkrasında yapılan düzenleme ile finansal kiralama sözleşmeleri, bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar, finansal kiralama konusu malların teminine ilişkin kiralayan ve satıcı arasında düzenlenen sözleşmeler ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.*

6728 sayılı Kanunun 74 üncü maddesi ile 6361 sayılı Kanunun 37 nci maddesinde yapılan düzenleme öncesinde, sadece finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna tutulmakta, finansal kiralama konusu malların kiralayan konumundaki finansal kiralama şirketlerince tedarikine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarla ilgili işlemlerden harç alınmaktaydı.

Yapılan düzenleme ile 6361 sayılı Kanunda tanımlanan kiralayanlar ile finansal kiralama konusu malların tedarikçileri arasında imzalanan sözleşmeler ve bunların teminatına ilişkin kağıtlarla ilgili işlemler de istisna kapsamına alınmış olup, söz konusu işlemler nedeniyle damga vergisi alınmayacaktır.

2.1.12.5.3. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Harç İstisnası

6728 sayılı Kanunla Harçlar Kanununun 59 uncu maddesinin (1/p) bendinde yapılan düzenleme ile konut finansmanı amacıyla yapılacak finansal kiralamalarda konutun kiralama süresi sonunda kiracıya devrine ilişkin tapu harcı istisnası uygulamasının kapsamı genişletilmiştir. Böylelikle, 6361 sayılı Kanun kapsamında yer alan finansal kiralamaya konu her türlü taşınmazın kiralama süresi sonunda kiracıya devrinde kiralayandan ve kiracıdan tapu harcı alınmayacaktır. Yapılan değişiklikle ilgili olarak 77 seri numaralı Harçlar Kanunu Genel Tebliği açıklama yapılmıştır.

6728 sayılı Kanunun 74 üncü maddesi ile 6361 sayılı Kanunun 37 nci maddesinde yapılan düzenleme öncesinde, sadece finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemler harçtan istisna tutulmakta, finansal kiralama konusu malların kiralayan konumundaki finansal kiralama şirketlerince tedarikine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarla ilgili işlemlerden harç alınmaktaydı.

Yapılan düzenleme ile 6361 sayılı Kanunda tanımlanan kiralayanlar ile finansal kiralama konusu malların tedarikçileri arasında imzalanan sözleşmeler ve bunların teminatına ilişkin kağıtlarla ilgili işlemler de istisna kapsamına alınmış olup, söz konusu işlemler nedeniyle harç alınmayacaktır. Ancak, finansal kiralama konusu taşınmazların kiralayanlar tarafından tedarikçilerden devralınmasına ilişkin tapuda yapılacak işlemlerden tapu harcı alınacaktır.

2.1.13. KİRA SERTİFİKASI İHRACI AMACIYLA HER TÜRLÜ VARLIK VE HAKLARIN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANÇLARDA İSTİSNA UYGULAMASI (KVK Md. 5/1-k)

6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasına (k) bendi eklenmiştir. Mezkur bent 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 kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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.

Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması ile ilgili düzenlemelere Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)'inde aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

2.1.13.1. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması

6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesiyle KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (k) bendiyle, 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 kazançların kurumlar vergisinden istisna olmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

Bu istisna uygulamasında;

- **Kaynak kuruluş**; kira sertifikası ihraçlarında varlık ve hakları sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketine devreden kurumları,
- **Varlık kiralama şirketi (VKŞ)**; 6362 sayılı Kanunun 61 inci maddesi çerçevesinde münhasıran kira sertifikası ihraç etmek üzere anonim şirket şeklinde kurulmuş olan sermaye piyasası kurumunu

ifade etmektedir.

İstisnanın kapsamına, kira sertifikası ihracına dayanak her türlü varlık ve haklar girmektedir.

2.1.13.1.1. İstisnadan Yararlanacak Olanlar

Bu istisna uygulamasından;

- 6362 sayılı Kanun kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık ve haklarını varlık kiralama şirketlerine devreden kurumlar vergisi mükellefleri ile
- Bu varlık ve hakları, devraldıkları kurumlara sözleşme süresi sonunda devreden varlık kiralama şirketleri

yararlanabilecektir.

İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla kurumların tam veya dar mükellefiyete tabi olmalarının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

2.1.13.1.2. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

2.1.13.1.2.1. Varlıklar

Varlıklar, kira sertifikaları ihracına dayanak haklar dışındaki her türlü varlıkları ifade etmektedir.

2.1.13.1.2.2. Haklar

Haklar, kira sertifikaları ihracına dayanak her türlü hakları ifade etmektedir.

2.1.13.1.3. İstisnadan Yararlanma Şartları

2.1.13.1.3.1. Varlık veya Hakkın Varlık Kiralama Şirketine, Kira Sertifikası İhracı Amacıyla ve Sözleşme Sonunda Geri Alınması Şartıyla Satıldığı Hususunun Sözleşmede Yer Alması

İstisna uygulaması açısından, kira sertifikası ihracına ilişkin olarak kaynak kuruluş ile varlık kiralama şirketi arasında düzenlenecek sözleşmede, kira sertifikası ihracına dayanak varlık veya hakkın;

- Kaynak kuruluşça varlık kiralama şirketine kira sertifikası ihracı amacıyla satıldığına ve

- Sözleşme süresinin sonunda kaynak kuruluş tarafından geri alınacağına

ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.

Dolayısıyla, kira sertifikası ihracına ilişkin olarak kaynak kuruluş ile varlık kiralama şirketi arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme dayanak teşkil eden varlık veya hakkın; varlık kiralama şirketine kira sertifikası ihracı amacıyla satıldığına ve sözleşme süresinin sonunda kaynak kuruluş tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

2.1.13.1.3.2. Satış Kazancının Özel Fon Hesabında Tutulması

İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık ve hakların satışından elde edilecek istisna kazancın, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kaynak kuruluşlarca varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.

İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

2.1.13.1.3.3. Fon Hesabında Tutulan Kazancın İşletmeden Çekilmemesi

Fon hesabına alınan kazanç tutarı kaynak kuruluş tarafından sadece bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir.

Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (KVK'ya göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya haklara ilişkin olarak kaynak kuruluş tarafından hesaplanacak amortismanların, varlık kiralama şirketine ilk kez devrinden önce ilgili varlık veya hakkın kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.

2.1.13.1.4. İstisna Uygulaması

Varlık ve hakların, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı dolayısıyla kaynak kuruluş nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç

tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır. İstisna kapsamındaki varlık ve hakların satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

İstisnaya konu edilen satış kazancı, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulacak ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kaynak kuruluş tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketlerine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir.

Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya hakkın, düzenlenen sözleşme kapsamında varlık kiralama şirketi tarafından kaynak kuruluşa kiralanması durumunda söz konusu kiralama işlemi, VUK'un mükerrer 290 ıncı maddesinde yer alan şartları taşıması kaydıyla, anılan madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek olup varlık kiralama şirketi ile kaynak kuruluş tarafından buna göre değerlemeye tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, anılan madde kapsamında değerlendirilen sözleşmelerden kaynaklanan kullanma hakkı kaynak kuruluş tarafından "260.Haklar" hesabında takip edilmek suretiyle amortismana tabi tutulabilecek olup, kazancın tespitine ve amortisman uygulamasına ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin in (5.15.4) bölümünde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.

Örnek : (R) A.Ş. 5.000.000 TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmaz için 3.400.000 TL amortisman ayırdıktan sonra 31.10.2018 tarihinde bu taşınmazı kira sertifikası ihracı amacıyla 8.000.000 TL bedel üzerinden (Z) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(Z) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınmazı sözleşme süresi sonunda 8.000.000 TL bedel üzerinden geri alınmak kaydıyla (R) A.Ş.'ye 3 yıllığına toplam 2.700.000 TL bedelle kiralamıştır. Kira süresinin sonunda söz konusu taşınmaz 8.000.000 TL bedelle (R) A.Ş.'ye geri satılmıştır.

1. satış (R) A.Ş.'nin taşınmazını (Z) Varlık Kiralama A.Ş.'ye satışı:				
İstisna Kazanç	=	Satış Bedeli	-	Taşınmazın (R) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
İstisna kazanç	=	8.000.000 TL	-	(5.000.000 TL - 3.400.000 TL)
İstisna kazanç	=	6.400.000 TL		

(R) A.Ş. 6.400.000 TL tutarındaki istisna kazancını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(R) A.Ş. sözleşmeden kaynaklanan kullanım hakkını VUK'un mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde "260.Haklar" hesabında 8.000.000 TL bedelle takip edecektir. (R) A.Ş.'nin bu taşınmaz için yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın (6.400.000 TL / 8.000.000 TL =) %80'lik kısmı özel fon hesabından karşılanacak; sadece (1.600.000 TL / 8.000.000 TL =) %20'lik kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

(Z) Varlık Kiralama A.Ş.'nin kira sertifikası ihracı dolayısıyla elde edeceği kira gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

Öte yandan, kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya hakkın varlık

kiralama şirketi tarafından üçüncü bir kişiye kiralanması durumunda ise sözleşmeye konu varlık veya hakkın kullanım hakkının kaynak kuruluşa devri söz konusu olmadığından, bu kiralama işleminin varlık kiralama şirketi ile kaynak kuruluş tarafından VUK'un mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve buna göre değerlemeye tabi tutulması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla, bu varlık veya hakka ilişkin olarak kira süresi boyunca kaynak kuruluş tarafından amortisman hesaplanmayacaktır.

Kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketine devredilen varlık ve hakların sözleşme süresi sonunda varlık kiralama şirketinden geri alınmasından sonra kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kira sertifikası ihracı amacıyla ilk defa varlık kiralama şirketine devrinden önce bu varlıkların kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değeri ile ilk defa kira sertifikası ihracı amacıyla devredildikleri hesap döneminden itibaren bu varlıklarla ilgili olarak ayrılan ve anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak kaynak kuruluş nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

Örnek : (Ö) A.Ş. 7.000.000 TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınır için 5.600.000 TL amortisman ayırdıktan sonra 21.09.2018 tarihinde bu taşınırı kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla 5.000.000 TL bedel üzerinden (P) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(P) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınırı (T) A.Ş.'ye 3 yıllığına toplam 1.800.000 TL bedelle kiralamıştır. Kira süresi boyunca bu taşınırla ilgili olarak (P) Varlık Kiralama A.Ş. tarafından toplam 1.500.000 TL amortisman ayrılmış ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olup, kira süresinin sonunda söz konusu taşınır 5.000.000 TL bedelle (Ö) A.Ş.'ye geri satılmıştır.

(Ö) A.Ş. 23.09.2021 tarihinde geri devraldığı bu taşınırı 19.10.2022 tarihinde 6.000.000 TL bedelle (R) Ltd. Şti.'ne satmıştır.

1. satış (Ö) A.Ş.'nin taşınırı (P) Varlık Kiralama A.Ş.'ye satışı:				
İstisna Kazanç	=	Satış Bedeli	-	Taşınırın VKŞ'ye devrinden önce (Ö) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
İstisna kazanç	=	5.000.000 TL	-	(7.000.000 TL – 5.600.000 TL)
İstisna kazanç	=	3.600.000 TL		

(Ö) A.Ş. 3.600.000 TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden taşınırın varlık kiralama şirketi tarafından (T) A.Ş.'ye kiralanması nedeniyle, bu taşınıra ilişkin olarak kira süresi boyunca kaynak kuruluş tarafından amortisman hesaplanmayacaktır. (P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınırı 5.000.000 TL bedelle aktifine kaydedeceği tabiidir.

2. satış (P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin taşınırı (Ö) A.Ş.'ye satışı:				
İstisna Kazanç	=	Satış Bedeli	-	Taşınırın VKŞ'deki net bilanço aktif değeri
İstisna kazanç	=	5.000.000 TL	-	(5.000.000 TL – 1.500.000 TL)
İstisna kazanç	=	1.500.000 TL		

(P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınırı (Ö) A.Ş.'ye geri satışından doğan 1.500.000 TL tutarındaki kazancının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

Öte yandan, (P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu kira sertifikası ihracı işlemi dolayısıyla elde edeceği kira gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

(Ö) A.Ş. söz konusu taşınırı geri aldıktan sonra 5.000.000 TL üzerinden yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın (3.600.000 TL / 5.000.000 TL =) %72'lik kısmını özel fon hesabından mahsup edecek, kalan (1.400.000 TL / 5.000.000 TL =) %28'lik kısmını ise gider veya maliyet olarak dikkate alabilecektir.

Buna göre, (Ö) A.Ş.'nin bu taşınır için 2019 hesap döneminde ayıracağı amortismanın 500.000 TL olması halinde bu tutarın 140.000 TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek olup 360.000 TL'lik kısmı ise özel fon hesabından mahsup edilecektir.

3. satış (Ö) A.Ş.'nin taşınmazını (R) Ltd. Şti.'ne satışı:				
Satış kazancı	=	(Satış Bedeli + Gider veya maliyet olarak dikkate alınan amortismanlar)	-	(Taşınırın VKŞ'ye devrinden önce (Ö) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri)
Satış kazancı	=	(6.000.000 TL + (1.500.000 TL + 140.000 TL))	-	1.400.000 TL
Satış kazancı	=	6.000.000 TL + 1.640.000 TL	-	1.400.000 TL
Satış kazancı	=	6.240.000 TL		

(Ö) A.Ş.'nin bu satış işleminden elde ettiği 6.240.000 TL tutarındaki kazanç genel hükümlere göre kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

(Ö) A.Ş.'nin bu satış işlemi normal bir duran varlık satışı gibi kayıtlara alınacak olup özel fon hesabında yer alan tutar birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilecektir. Buna göre, (Ö) A.Ş.'nin bu satış işlemi ile ilgili olarak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	19/10/2022		
	BANKALAR	6.000.000 TL	
	BİRİKMİŞ AMORT.	500.000 TL	
	ÖZEL FONLAR HS.	3.240.000 TL	
	VARLIKLAR HS.		500.000 TL
	GELİR VE KARLAR 4.740.000 TL		
	/ /		

Söz konusu taşınır için (P) Varlık Kiralama A.Ş. tarafından hesaplanan ve kazancın tespitinde dikkate alınan 1.500.000 TL amortisman tutarı, (Ö) A.Ş. tarafından taşınırın (R) Ltd. Şti.'ne satıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına dahil edilecektir.

Bu kapsamda, kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık ve haklara ilişkin olarak varlık kiralama şirketi tarafından ayrılan ve kurumun kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı sözleşme süresinin bitiminde bir yazı ile kaynak kuruluşa bildirilecektir.

Ayrıca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketine devredilen varlık veya hakkın, sözleşme sonunda geri alınmış olması kaydıyla, aynı kaynak kuruluş tarafından birden fazla defa kira sertifikası ihracına veya sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesinden sonra üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış kazancının tespitinde

varlık veya hakkın bu kaynak kuruluş tarafından ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri dikkate alınacaktır.

2.1.13.1.4.1. Varlık ve Hakların Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından Üçüncü Kişi ve Kurumlara Satılması Durumu

Kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satılan varlık ve hakların, varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda varlık kiralama şirketlerinin bu satış işleminden doğan kazançları dolayısıyla bu istisnadan yararlanmaları mümkün bulunmamakta olup, söz konusu kazançlar varlık kiralama şirketleri nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Varlık ve hakların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda ayrıca, istisna uygulaması dolayısıyla kaynak kuruluş adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler de vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte kaynak kuruluştan tahsil olunacaktır. Kaynak kuruluş tarafından kira sertifikası ihracına ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

Örnek : (G) A.Ş. 4.000.000 TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmaz için 320.000 TL amortisman ayırmış olup bu taşınmazı kira sertifikası ihracı amacıyla 19.08.2018 tarihinde 5.000.000 TL bedel üzerinden (Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(Ş) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınmazı sözleşme süresi sonunda 5.000.000 TL bedel üzerinden geri alınmak kaydıyla aynı tarihte (G) A.Ş.'ye 2 yıllığına toplam 1.000.000 TL bedelle kiralamıştır. (Ş) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınmazı, (G) A.Ş.'nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle kira süresi devam ederken 17.05.2019 tarihinde (V) A.Ş.'ye 6.000.000 TL bedelle satmıştır.

(Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'nin taşınmazı (V) A.Ş.'ye satışı:				
Satış kazancı	=	Satış Bedeli	-	(Taşınmazın (V) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri)
Satış kazancı	=	6.000.000 TL	-	5.000.000 TL
Satış kazancı	=	1.000.000 TL		

(Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı (V) A.Ş.'ye satışından doğan 1.000.000 TL tutarındaki kazanç genel hükümlere göre (Ş) Varlık Kiralama A.Ş. nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

(G) A.Ş.'nin kira sertifikası ihracına konu ettiği taşınmazı (Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devrinden kaynaklanan [5.000.000 TL – (4.000.000 TL – 320.000 TL) =] 1.320.000 TL tutarındaki kazancına istisna uygulanması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyaı cezası alınmaksızın gecikme faizi ile birlikte (G) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.

Öte yandan, (G) A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı kira sertifikası ihracı işlemine konu etmek suretiyle (Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devrettiği dönem itibarıyla KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendindeki şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemden doğan 1.320.000 TL tutarındaki kazancın %50'lik kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkündür. Bu durumda, bu kazancın kalan %50'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (G) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.

0.0.14. YABANCI FON KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ (KVK Md. 5/A)

6322 sayılı kanunun 35 inci maddesiyle KVK'na eklenen ve 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe giren 5/A maddesi ile maddede belirtilen şartları sağlayan yabancı fonların elde ettikleri kazançlar için beyanname verilmeyecek, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. KVK'nın 5/A maddesi aşağıdaki şekilde düzenleme bulmuştur.

"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 do-

laylı 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."

Görüldüğü üzere maddede, yabancı fonlar ile bu fonların aracılık işlemlerini yürüten portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketlerin (portföy yöneticisi şirketler) vergisel durumları düzenlenmiştir.

2.1.14.1. Yabancı Fonların Kazançlarına İlişkin Düzenlemeler Ve Uygulama

KVK'nın 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 aşağıda belirtilen şartların sağlanması durumunda; portföy yöneticisi şirketler, bu fonların daimi temsilcisi sayılmayacak ve bunların iş yerleri de bu fonların iş yeri veya iş merkezi olarak kabul edilmeyecektir.

Dolayısıyla, yabancı fonların bu kapsamda elde ettikleri kazançları için beyanname verilmeyecek ve diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

Bu uygulamanın, yabancı fonların Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden yapılacak vergi kesintisine etkisi yoktur.

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 uygulama kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2.1.14.2. Uygulamanın Şartları

Portföy yöneticisi şirketlerin, bu fonların daimi temsilcisi, iş yerlerinin de fonların iş yeri veya iş merkezi olarak kabul edilmemesi için aşağıda sayılan şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Söz konusu şartların gerçekleşmemesi halinde, yabancı fonların kazançları genel hükümlere göre vergilendirilecek ve duruma göre portföy yöneticisi şirketler yabancı fonun daimi temsilcisi, bunların iş yerleri de bu fonların iş yeri veya iş merkezi olarak değerlendirilebilecektir.

Portföy yöneticisi şirketin fon adına yaptığı işlemlerin, portföy yönetimi kapsamında mutat olarak yürüttüğü faaliyetlerden olması gerekmektedir.

Portföy yöneticisi şirketin, ticari, hukuki ve finansal özellikleri dikkate alındığında, yabancı fon ile arasındaki ilişkinin, emsallere uygun koşullarda birbirlerinden bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması şarttır.

2.1.14.3. Portföy Yöneticiliği Hizmeti Karşılığı Alınacak Bedelin Emsale Uygun Olması ve Transfer Fiyatlandırması Raporu Verilmesi

Portföy yöneticisi şirket tarafından, verilen hizmet karşılığında emsallere uygun bedel alınması ve transfer fiyatlandırması raporunun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığına verilmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması raporunun süresinde verilmemesi durumunda, bu raporun ilgili olduğu hesap dönemi için portföy yöneticisi şirket, fonun Türkiye'deki daimi temsilcisi sayılır ve bu dönemde fon tarafından elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilir.

Transfer fiyatlandırması raporu verilmiş olmasına rağmen emsaline nazaran daha düşük bir bedel alınması durumunda ise sadece portföy yöneticisi şirket adına transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak gerekli tarhiyat yapılacak, yabancı fona ilişkin ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

2.1.14.4. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fon Üzerindeki Hak Sahipliği Oranının %20'yi Aşmaması

Portföy yöneticisi şirket 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 gerekmektedir.

2.1.14.5. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fondan Elde Ettiği Kazançlar

Yukarıda belirtilen şartları birlikte sağlamak kaydıyla portföy yöneticisi şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

Yabancı fon tarafından portföy yöneticisi şirkete yapılan yönetim ücreti, teşvik, prim, performans ücreti gibi ödemeler ise her halükârda kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir.

Portföy yöneticisi şirket ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak %20'den daha fazla hak sahibi olması halinde ise istisnadan faydalanılması mümkün olmayıp, %20'lik hak sahipliğine isabet eden kazançlar da dahil ilgili fondan elde edilen kazançların tamamı genel hükümlere göre vergilendirilir.

2.1.14.6. Fonun Katılımcı ve Kurucuları Arasında Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bulunan Tam Mükellef Gerçek Kişi veya Kurumlara İlişkin Bildirim

Portföy yöneticisi 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 tamamının portföy yöneticisi şirket tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilmesi gerekmektedir.

Bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi halinde, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu ya da katılımcılarının fondan elde ettikleri kazançları nedeniyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi durumunda bunlar adına tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan portföy yöneticisi şirket de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

2.1.15. TÜRKİYE'DE GERÇEKLEŞTİRİLEN ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE YENİLİK FAALİYETLERİ İLE YAZILIM FAALİYETLERİ NETİCESİNDE ORTAYA ÇIKAN BULUŞLAR NEDENİYLE ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (*SINAİ MÜLKİYET HAKLARINDA İSTİSNA* (KVK md. 5/B))

19.02.2014 tarihli ve 6518 sayılı Kanunun 82 nci maddesiyle KVK'ya eklenen "Sınai mülkiyet haklarında istisna" başlıklı 5/B maddesinde, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan 01.01.2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

KVK'na 6518 sayılı Kanunla 01.01.2015 tarihinden itibaren elde edilecek kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesinin hükmüne göre; Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların; kiralanması, devri veya satışı, Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları neticesinde elde edilen kazanç ve iratlar ile üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 8) ile eklenen 5.14. numaralı bölümünde sınai mülkiyet haklarında istisna ile ilgili geniş kapsamlı açıklamalara yer verilmiş, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) ile istisna uygulaması ile ilgili olarak çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Mezkur Tebliğlerde yapılan açıklamalar doğrultusunda sınai mülkiyet haklarında istisna uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara aşağıda yer verilmiştir.

2.1.15.1. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazanç ve İratların Kapsamı

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

%50'si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, 01.01.2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisna uygulamasında,

- Patent, Türk Patent Enstitüsü (TPE) tarafından incelemeli sistemle verilmiş patenti,
- Faydalı model belgesi, TPE tarafından olumlu araştırma raporu sonucunda verilmiş faydalı model belgesini,
- Kiralama, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere inhisari veya inhisari olmayan lisans sözleşmesiyle belirli bir süre için kiralanmasını,
- Devir veya satış, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere bedel karşılığı satılmasını,
- Seri üretime tabi tutularak pazarlama, münhasıran patent veya faydalı model belgesine konu özgün ürünün Türkiye'de üretilerek yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere satışa sunulmasını,
- Üretim sürecinde kullanma, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun, üretimi Türkiye›de gerçekleştirilen ürünlerin üretim sürecinde veya bu ürünlerin imalinde kullanılmasını

ifade etmektedir.

Bu istisnanın uygulanmasında temel şart, kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olmasıdır.

Buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamındadır.

2.1.15.2. İstisnadan Yararlanacak Olanlar

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 yoktur. 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.

2.1.15.3. İstisnadan Yararlanma Şartları

2.1.15.3.1. Buluşlara İlişkin Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri İle Yazılım Faaliyetlerinin Türkiye'de Gerçekleştirilmesi

Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazanç ve iratların bu istisnaya konu edilebilmesi için söz konusu buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olması esastır.

Dolayısıyla, yurt dışında gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlar için Türkiye'de TPE tarafından tescil edilmiş patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi istisna uygulamasından yararlanılamayacaktır.

2.1.15.3.2. İncelemeli Sistemle Patent veya Olumlu Araştırma Raporu Sonucunda Faydalı Model Belgesi Alınması

İstisna uygulamasına konu buluşun, 24.06.1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında olması ve buluşa ilişkin incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması şarttır.

Dolayısıyla, istisna uygulamasına konu edilecek buluşlar için TPE tarafından tescil edilmiş incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması gerekmektedir.

(Öte yandan 18/1/2019 tarihli ve 7162 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B maddesinde 30.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile istisna uygulamasına konu buluşun 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında olması ve buluşa ilişkin incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması halinde de madde kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.)

2.1.15.3.3. İstisna Uygulamasından Yararlanacak Kişilerden Olunması

İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı KHK›nın 2 nci 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.

2.1.15.3.1. İstisnadan Yararlanacak Kişilerin 551 Sayılı KHK'da Belirtilen Nitelikleri Taşıması

551 sayılı KHK'nın 2 nci maddesiyle sağlanan patent veya faydalı model belgesi korumasından;

- Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikametgâhı olan ya da sınai veya ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler,
- Paris Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler ile
- Bu kapsam dışında kalmasına rağmen, Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki kişilere kanunen veya fiilen patent ve/veya faydalı model belgesi koruması tanıyan devletlerin uyruğundaki gerçek veya tüzel kişiler karşılıklılık ilkesi uyarınca

yararlanabilecektir.

2.1.15.3.2. Patent veya Faydalı Model Belgesi Üzerinde Tekel Niteliğinde Özel Bir Ruhsata Sahip Olunması

551 sayılı KHK'nın 88 inci maddesi uyarınca, gerçek veya tüzel kişiler sahibi oldukları patent veya faydalı model belgesinin kullanma hakkını, milli sınırların bütünü içinde veya bir kısmında geçerli olacak şekilde lisans sözleşmesine konu edebilirler.

Patent veya faydalı model belgesine ilişkin lisans ise inhisari lisans veya inhisari olmayan lisans şeklinde verilebilmektedir. Aksi sözleşmede kararlaştırılmamışsa lisansın inhisari olmadığı kabul edilmektedir. Lisans veren, patent veya faydalı model belgeli buluşu kendisi kullanabileceği gibi üçüncü kişilere aynı buluşa ilişkin başka lisanslar da verebilmektedir. İnhisari lisans söz konusu olduğu zaman lisans veren

başkasına lisans verememekte olup, hakkını açıkça saklı tutmadıkça kendisi de patent konusu buluşu kullanamamaktadır.

Patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunması, lisans verenin kendisinin patentli veya faydalı model belgeli buluşu kullanamadığı inhisari lisans verilmesi halini ifade etmektedir. Ayrıca, lisans sözleşmesinde inhisari lisans sahibine patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisinin de tanınmış olması şarttır.

İnhisari lisans sahibi kişi ya da kurumların bu istisnadan yararlanabilmeleri için söz konusu lisans sözleşmelerinin TPE tarafından tescil edilmiş olması gerekmektedir. Ancak, inhisari lisans sözleşmesi dışındaki lisans sözleşmeleriyle patentli veya faydalı model belgeli buluşun kullanım haklarını alanlar, bu sözleşmeler TPE tarafından tescil edilmiş olsa dahi istisnadan faydalanamayacaklardır.

2.1.15.3.4. Değerleme Raporu Düzenlenmesi

6728 sayılı Kanunun 57 inci maddesi ile 09.08.2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere KVK'nın 5/B maddesinin (2/c) bendini **yürürlükten kaldırılmış. Mezkur bendin yürürlükten kaldırılmadan önceki şekline göre i**stisnadan yararlanılacak ilk yıl, oluşturacağı katma değer dikkate alınarak buluşun devri veya satışı halindeki değerinin tespitine yönelik olarak Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmesi şarttır.

Buna göre; 09.08.2016 tarihinden itibaren buluşun devri veya satışı halindeki değerinin tespitine yönelik olarak Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmesi şartı aranmayacaktır.

2.1.15.3.5. Patent veya Faydalı Model Belgesi İçin Sağlanan Koruma Süresinin Aşılmamış Olması

İstisnadan, patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla yararlanılması mümkündür. 551 sayılı KHK uyarınca incelemeli sistemle verilen patentlerde koruma süresi, TPE›ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 20 yıl, araştırma raporu sonucunda alınan faydalı model belgelerinde ise koruma süresi TPE›ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 10 yıldır. Bu kapsamda, patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan, patent veya faydalı model belgesinin koruma süresinin sona ermesinden sonra elde edilen kazanç ve iratlar için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

İncelemesiz sistem ile verilen patentlerde koruma süresi 7 yıl olup, bu süre sona ermeden patent sahibinin talebi üzerine yapılan inceleme sonucunda, incelemeli sistemle patent verilmesi halinde, incelemeli sistemle patent verildiği tarihten itibaren kalan koruma süresinin sonuna kadar elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir.

2.1.15.4. İstisna Uygulaması

Mükellefler, patentli veya faydalı model belgeli buluşlarından 01.01.2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazanç ve iratları için ilgili patent veya faydalı model belgesine sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla istisnadan yararlanabileceklerdir.

Ancak, buluşun, istisnadan yararlanılacak ilk yıl oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devri veya satışı halindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Dolayısıyla, 6728 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 09.08.2016 tarihinden itibaren, Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmeksizin, şartları taşıyan mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir.

2.1.15.4.1. 09.08.2016 Tarihinden Önce Değerleme Raporu Düzenlenmesi Amacıyla Başvuranların Durumu

İstisna uygulamasında Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin KVK'nın 5/B maddesinin (2/c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca 6728 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin üçüncü fıkrasında;

"(3) 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinde bu Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlük tarihinden önce, anılan madde kapsamında değerleme raporu düzenlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığına başvuran mükelleflerin bu başvurularına ilişkin patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlarından 01.01.2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları hakkında, 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinin bu Kanunla yapılan değişiklik sonrası hükümleri uygulanır."

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, anılan her iki maddenin de yürürlüğe girdiği 09.08.2016 tarihinden önce, KVK'nın 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanmak üzere değerleme raporu düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler, başvurularına konu bu buluşlarından 01.01.2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerleme raporu düzenlenmeksizin istisnadan faydalanabileceklerdir.

2.1.15.4.2. İstisna Kazancın Tespiti

Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazançların %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır.

Örnek : (B) A.Ş. 06.05.2014 tarihinde TPE'ye yapmış olduğu başvuruya istinaden, bu başvurusuna konu buluşuna ilişkin patent 06.07.2016 tarihinde tescil edilmiştir. (B) A.Ş. söz konusu patentten doğan tüm haklarını 20.09.2017 tarihinde 5.000.000 TL'ye (C) A.Ş.'ye satmış ve 4.000.000 TL kâr elde etmiştir.

(C) A.Ş. bu patentin kullanım haklarını, 02.01.2018 tarihinde iki yıl süre ile (E) Ltd. Şti.'ne inhisari lisans sözleşmesiyle vererek 2018 hesap döneminde 1.000.000 TL, 2019 hesap döneminde ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir.

(E) A.Ş. de söz konusu patente konu buluşu seri üretime tabi tutarak 2018 hesap döneminde 2.000.000 TL, 2019 hesap döneminde ise 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

- (B) A.Ş.'nin satış kazancının yarısı (4.000.000 TL x %50 =) 2.000.000 TL olup bu tutarın tamamı istisnaya konu edilebilecektir.

- (C) A.Ş. 2018 hesap dönemi için (1.000.000 TL x %50) 500.000 TL,

2019 hesap dönemi için (500.000 TL x %50) 250.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

- (E) A.Ş. 2018 hesap dönemi için (2.000.000 TL x %50 =) 1.000.000 TL,

2019 hesap dönemi için (1.000.000 TL x %50 =) 500.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

Örnek : (F) A.Ş. incelemesiz sistemle patent aldığı ve 7 yıllık koruma süresi 01.04.2019 tarihinde sona erecek buluşu için incelemeli sistemle patent verilmesi talebiyle 06.05.2016 tarihinde TPE'ye başvurmuştur. Başvurusu uygun görülen (F) A.Ş.'nin buluşu için 02.02.2018 tarihinde, 01.04.2032 tarihinde koruma süresi sona ermek üzere incelemeli sistemle patent verilmitir.-

- (F) A.Ş. sahibi olduğu patenti 14.08.2016 tarihinde 1 yıllığına (G) A.Ş.'ye 1.000.000 TL'ye kiralamıştır.

- (F) A.Ş. 2019 yılında patente konu bu buluşunu seri üretime tabi tutarak 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

- (F) A.Ş. söz konusu patenti 05.05.2020 tarihinde (H) A.Ş.'ye satarak 1.800.000 TL kazanç elde etmiştir.

- (H) A.Ş. ise aynı patenti iki ay sonra (05.07.2020) (K) A.Ş.'ye satmış ve bu satıştan 400.000 TL elde etmiştir.

- (K) A.Ş. söz konusu buluşu seri üretime tabi tutarak 2021 yılında 3.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre, mükellef bazında en fazla 1.500.000 TL'lik istisnadan yararlanılması mümkün olacaktır.

- (F) A.Ş.'nin sahip olduğu incelemesiz patenti (G) A.Ş.'ye kiralaması nedeniyle elde edilen 1.000.000 TL istisnaya konu edilemeyecektir.

- (F) A.Ş.'nin incelemeli sistemle patent aldığı buluşunu seri üretime tabi tutarak elde ettiği 2.000.000 TL'lik kazancın %50'si (1.000.000 TL) kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Bu patentin satışından elde edilen 1.800.000 TL'lik kazancın %50'si 900.000 TL için de istisnadan faydalanabilecektir.

- (H) A.Ş. ise satın aldığı patentin (K) A.Ş.'ye satışından elde ettiği 400.000 TL kazancının %50'sini (200.000 TL) istisnaya konu edebilecektir.

- (K) A.Ş. buluşu seri üretime tabi tutarak elde ettiği 3.000.000 TL kazancının %50'si olan 1.500.000 TL'lik tutarı istisnaya konu edebilecektir.

2.1.15.4.2.1. Buluşun Üretim Sürecinde Kullanılması Halinde Kazancın Tespiti

KVK'nın 5/B maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince, 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 edilecektir.

Öte yandan, mezkur maddenin 7 numaralı fıkrası hükmüyle, 3 numaralı fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda, patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak da ayrıştırmaları mümkündür.

Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.

Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Genel üretim giderlerinden düşen pay,
- Genel yönetim giderlerinden düşen pay

gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.

Örnek : (T) A.Ş.'nin patentle korunan buluşunu üretim sürecinde kullanarak 2018 yılında ürettiği çamaşır makinelerinin toplam üretim maliyeti 20.000.000 TL'dir. Söz konusu çamaşır makinelerinin toplam maliyetinin 2.000.000 TL'lik kısmını patentle korunan buluşun üretim sürecinde kullanılması nedeniyle katlanılan maliyetler oluşturmaktadır.

(T) A.Ş. ürettiği bu çamaşır makinelerinin satışından 2018 yılında 3.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre, (T) A.Ş.'nin 2018 yılında bu çamaşır makinelerinin satışından elde ettiği kazancının, üretimde kullanılan ve patentle korunan buluşuna atfedilebilecek kısmı [3.000.000 TL x (2.000.000 TL / 20.000.000 TL) =] 300.000 TL olup bu kazancının %50'lik kısmı olan (300.000 TL x %50 =) 150.000 TL istisna uygulamasında dikkate alınabilecektir.

2.1.15.4.3. Tevkifat Uygulaması

İstisna uygulaması, patent veya faydalı model belgesi alınan buluş dolayısıyla elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergi kesintisi yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Ancak, KVK'nın 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanılabilecek serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi %50 indirimli olarak uygulanacaktır. Kazanç ve iratları kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır.

Örnek : (BB) A.Ş. Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşunu TPE'ye tescil ettirerek incelemeli sistemle patent almış ve bu patenti 2018 yılında Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef (HS) firmasına satmıştır. (HS) firması ise patente konu bu buluşun kullanım haklarını, 16.08.2018 tarihinde buluşu Türkiye'deki üretim faaliyetlerinde kullanacak olan (ÇB) Ltd. Şti.'ne üç yıllığına inhisari lisansla vermiştir.

Bu kiralama nedeniyle dar mükellef (HS) firmasına yapılacak kira ödemeleri üzerinden KVK'nın 30 uncu maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca %20 oranında yapılacak tevkifat, %50 indirimli olarak %10 oranında uygulanacaktır. Söz konusu indirimli oran en fazla 5 yıl süreyle uygulanabilecektir.

Örnek : Serbest meslek erbabı (MF), Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini 01.06.2017 tarihinde tescil ettirmiş ve patent

üzerindeki hakkını 25.10.2018 tarihinde (MT) A.Ş.'ye 100.000 TL'ye satmıştır. (MT) A.Ş. Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında istisnadan faydalanan serbest meslek erbabı (MF)'ye yapacağı ödemelerin tamamı (100.000 TL) üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca belirlenen tevkifat oranının %50'si nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapacaktır.

Örnek : Tam mükellef Bay (T), Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini tescil ettirerek beyana tabi bir kazancı olmayan (U) gerçek kişisine satmış; (U) gerçek kişisi de bu patenti 23.11.2018 tarihinde (Z) A.Ş.'ye yıllık 10.000 TL bedel üzerinden 8 yıllığına kiralamıştır. (Z) A.Ş. (U) gerçek kişisine yapacağı kira ödemelerinde, şartların sağlanmış olması halinde, 5 yıl boyunca gelir vergisi tevkifatı oranını %50 indirimli olarak uygulayacaktır. İndirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacağından (Z) A.Ş. kira süresinin son 3 yılına ilişkin kira ödemelerinden normal oranda kesinti yapacaktır.

2.1.15.5. Diğer Hususlar

2.1.15.5.1. 01.01.2015 Tarihinden Önce Tescil Edilmiş Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşların Durumu

01.01.2015 tarihinden önce alınan ve koruma süresi henüz dolmamış olan patent veya faydalı model belgelerine ilişkin buluşlardan 01.01.2015 tarihinden itibaren kalan koruma süresince elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir. Ancak, koruma süresi 01.01.2015 tarihinden önce dolmuş olan patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılamayacaktır.

Örnek : (MK) A.Ş. incelemeli sistemle patent başvurusunu TPE›ye 02.04.2012 tarihinde yapmış olup 02.02.2014 tarihinde patent almıştır. (MK) A.Ş. patent başvurusuna konu olan buluştan koruma süresi içinde kalan 01.01.2015-02.04.2032 döneminde elde ettiği kazançlar için, istisna şartlarını sağlamak koşuluyla, istisnadan yararlanabilecektir. (MK) A.Ş.›nin sahip olduğu bu patent dolayısıyla 01.01.2015 tarihinden önce elde ettiği kazanç ve iratlar ise bu istisnaya konu edilemeyecektir.

Örnek : (A) A.Ş. faydalı model belgesi başvurusunu TPE›ye 05.01.2012 tarihinde yapmış olup, 01.08.2012 tarihinde araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesini almıştır. (A) A.Ş., faydalı model belgesi başvurusuna konu olan buluştan koruma süresi içinde kalan 01.01.2015-05.01.2022 döneminde elde ettiği kazançlar için, istisna şartlarını sağlamak koşuluyla, istisnadan yararlanabilecektir.

2.1.15.5.2. Sınai Mülkiyet Hakkının Devredilmesi, Satılması veya Kiralanması İşlemlerinin Tescili

Patent veya faydalı model belgesinin devredilmesi, satılması veya inhisari lisans verilmesi dahil kiralanması durumlarında bu istisnadan yararlanılabilmesi için devir, satış veya kiralama işlemlerinin TPE tarafından tutulan Sicile tescil edilmesi gerekmektedir.

Patent veya faydalı model belgesini devralanlar, satın alanlar veya inhisari lisans sahipleri, şartların sağlanması kaydıyla, bu işlemlerin Sicile tescil edildiği tarihten itibaren istisnadan yararlanabileceklerdir.

2.1.15.5.3. Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri İle Yazılım Faaliyetlerinin Bir Kısmının veya Tamamının Yurt Dışında Gerçekleştirilmesi

Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin bir kısmının yurt dışında yapılması veya yurt dışındaki gerçek kişiler ile kurum ve kuruluşlardan

mesleki veya teknik destek, danışmanlık hizmeti ve diğer hizmetler alınması veya bunlara analiz yaptırılması gibi hallerde, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin sadece Türkiye'de gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarla sınırlı olmak üzere istisnadan yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla, tamamı yurt dışında gerçekleştirilmiş olan araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşlar için 551 sayılı KHK kapsamında Türkiye'de patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

2.1.15.5.4. Patent veya Faydalı Model Belgesinin Geriye Dönük Olarak Hükümsüz Sayılması

Yetkili mahkemeler tarafından patent veya faydalı model belgesinin hükümsüzlüğüne karar verilmesi halinde, kararın sonuçları geçmişe etkili olacağından, bu patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2.1.15.5.5. İstisna Uygulamalarında Tercih

Mükellefler, hem 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde hem de bu maddede yer alan şartları sağlasalar dahi söz konusu buluştan elde edilen kazançlarına bu istisnalardan sadece biri uygulanabilecektir. Dolayısıyla, buluşlarından elde ettikleri kazançları için bu maddede yer alan istisnadan yararlanan mükellefler bu kazançları için ayrıca 4691 sayılı Kanun kapsamında kazanç istisnasından yararlanamayacaklardır.

Öte yandan mükelleflerin, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerine ilişkin harcamalarının;

- 6728 sayılı Kanunun 58 inci maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılan KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/a) bendi kapsamında veya
- 5746 sayılı Kanunun 3 üncü ve 6728 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3/A maddesi kapsamında

Ar-Ge indirimine konu edilmiş olması, bu faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından sağlanan kazançlar nedeniyle KVK'nın 5/B maddesinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir.

Diğer taraftan, sınai mülkiyet haklarında uygulanan bu istisnadan yararlanan mükellefler söz konusu kazançlarına ilişkin olarak diğer istisna uygulamalarından yararlanamayacaklardır.

2.1.15.6. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisnası İle İlgili Örnek Özelgeler

2.1.15.6.1. Türkiye'de Gerçekleştirilen Araştırma ve Yenilik Faaliyetleri Sonucu Patenti Alınacak Buluşların Türkiye'de Fason Üretim Yoluyla Ürettirilip Satışa Konu Ürünlerden Elde Edilen Kazançların Sınai Mülkiyet Hakları İstisnasından Yararlanıp Yararlanamayacağı[94]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, TPE tarafından incelemeli sistemle verilmiş patente konu olan ve Türkiye'de seri üretime tabi tutulan özgün ürünlerin satışından elde edilecek kazancın sınai mülkiyet haklarında istisna uygulamasından faydalanması mümkün bulunmakta olup, diğer şartların da sağlanması halinde, söz konusu

94 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/02/2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5/B-2015-285]-13344 sayılı özelgesi.

ürünlerin üretiminin Türkiye'de fason olarak yaptırılmasının istisna uygulamasında bir etkisi söz konusu değildir.

Öte yandan, söz konusu buluşlara ilişkin fason üretimi gerçekleştiren gerçek veya tüzel kişilerin elde edeceği kazançların söz konusu istisnadan faydalanamayacağı tabiidir.

2.2. DİĞER KANUNLARDA YER ALAN İSTİSNALAR

Önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere KVK'nın 5 inci maddesinde kurumlar vergisinden istisna kazançlar düzenlenmiştir. Bununla birlikte kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen kazançlara ilişkin olarak özel Kanunlarda yer alan istisnalar da bulunmaktadır. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlar veya serbest bölgelerde elde edilen kazançlar ya da teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan yönetici şirketlerin elde ettikleri kazançlar ile bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar buna örnek olarak verilebilir.

2.2.1. TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİNE KAYITLI GEMİLERİN VE YATLARIN İŞLETİLMESİNDEN VE DEVRİNDEN ELDE EDİLECEK KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişik 12 nci maddesinin birinci fıkrasında,

"Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır."

hükmü yer almaktadır. Buna göre dar mükellef kurumlarda dahil olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlar kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Öte yandan 6770 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile 27.01.2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12 nci maddesine eklenen üçüncü fıkrada

"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."

hükmü yer almaktadır. Yapılan düzenleme ile gemi ve yatların;

- Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında,
- Yurt dışından ithal edilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri halinde

elde edilecek kazançlar kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

6770 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrasında Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların devrinden elde edilen kazançların istisnadan yararlanabilmesi için gemi ve yatların devir sonrasında da anılan sicile kaydın devam etme zorunluluğu 27.01.2017 tarihinden itibaren aranmamaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin söz konusu istisna uygulamasından yararlanabilmeleri için gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hâsılattan, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle kazancın tespiti gerekir. Doğal olarak Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetler ile ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

4490 sayılı Kanunda yer alan istisna uygulaması belirli bir faaliyetten elde edilen kazanca ilişkin olduğundan yasal kayıtlarda istisna kapsamında bulunmayan faaliyetlerden elde edilen kazançların ayrı takip edilmesinde fayda bulunmaktadır. Diğer taraftan istisna kapsamında bulunan faaliyetler ile istisna kapsamı dışındaki faaliyetlerin bir arada bulunması durumunda varsa müşterek genel giderlerin, bu faaliyetlerden elde edilen hasılata orantılı olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespitinin yapılması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen ve 4490 sayılı Kanun uyarınca kurumlar vergisinden istisna kazançların kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi ve yatların işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr payları üzerinden GVK'nın 94 üncü maddesinin (1/6-b) alt bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak, tam mükellefiyeti haiz kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden tevkifat yapılması mümkün olmadığı gibi söz konusu kâr payları iştirak kazancı olarak elde eden kurumlar açısından kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

2.2.1.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin ve Yatların İşletilmesi ve Devrinden Sağlanan Kazanç İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesi ve devrinden sağlanan kazanç istisnası, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Türk Ulusl. Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. Ve Devr. Sağlanan Kazançlar" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

İstisna kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde bir zarar doğması halinde ise bu satıra herhangi bir tutar yazılmayacak, KVK›nın 5 inci maddesinin 3 numaralı fıkrasında yer alan hüküm uyarınca söz konusu zararlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağından zarar tutarları, beyannamede "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına eklenecektir.

2.2.2. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU'NDA YER ALAN İSTİSNA

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesi ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde yapmış oldukları faaliyetlerden elde etmiş oldukları kazançlara ilişkin istisna uygulaması hüküm altına alınmıştır.

6676 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi, 7033 sayılı Kanunun 64 üncü maddesi ve 7103 sayılı Kanunun 51 inci maddesiyle maddesiyle yapılan değişiklikler sonrasında 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi aşağıdaki gibidir.

"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 31/12/2023 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 ilgili mevzuat çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartına bağlamaya, 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 Bakanlar Kurulu, bu kapsamda uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir.

Bölgede çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. 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 istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından 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 Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle 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 Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. 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 mükellef-

leri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı, tasarımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır."

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunan kurumların yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile yönetici şirketlerin elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Anılan istisna uygulamalarına ilişkin usul ve esaslar ana hatları itibariyle şu şekildedir;

2.2.2.1. Yazılım, Tasarım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gerek tam gerekse dar mükellef kurumların, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başladıkları olmak üzere 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisnadır. Buna bağlı olarak teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan kurumların bu bölgelerde yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetleri dışındaki faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar ile bölge dışında gerçekleştirdikleri yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için anılan istisna uygulamasından yararlanabilmeleri mümkün değildir.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım 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 gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların 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.

4691 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde 6676 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile yapılan düzenlemeler ile mezkur maddede yer alan araştırma ve geliştirme (Ar-Ge), yazılım ve tasarım faaliyeti aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge), araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar,

Yazılım, bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü,

Tasarım Faaliyeti[95]; sanayi alanında ve Bakanlar Kurulunun uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürün-

95 6676 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile 4691 sayılı Kanunun 3 üncü maddesine eklenmiştir.

lerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümü,

olarak tanımlanmıştır.

2.2.2.2. Yönetici Şirketlerine İlişkin İstisna

4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi hükmüne göre, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup, yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

2.2.2.3. İstisnanın Uygulaması

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan kurumların belirli faaliyetlerden elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna uygulaması, bir kazanç istisnası olup, istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu nedenle istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Öte yandan kurumlar vergisinden istisna olan faaliyetlerden doğan zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Ayrıca kurumların 4691 sayılı 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.

Ayrıca bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan ticari kazanca dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır. Buna karşılık istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgelerindeki kurumların istisna kapsamında bulunan faaliyetler ile diğer faaliyetleri bir arada gerçekleştirmeleri durumunda müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak câri yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir. Aynı şekilde istisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Buna karşılık hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanların, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulması gerekmektedir.

2.2.2.3.1. İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki

4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesine 7033 sayılı Kanunun 64. maddesiyle eklenen ikinci fıkra çerçevesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetki, 19/10/2017 tarihli

ve 30215 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 11/9/2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.

2.2.2.3.1.1. Bakanlar Kurulu Kararı kapsamındaki kazançlar

Bakanlar Kurulu Kararının 3. maddesi gereğince, anılan Kararın Resmî Gazete'de yayımlandığı 19/10/2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30/6/2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı dikkate alınacaktır.

Buna göre, bölgede faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, 19.10.2017 tarihinden önce (bu tarih dahil) başlatılmış projelerden 30.06.2021 tarihine kadar elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında, istisna kazanç tutarının tespitinde Rehberimizin "2.2.2.3." bölümündeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

Öte yandan, bölgede 19.10.2017 tarihinden önce (bu tarih dahil) başlatılmış projeler neticesinde elde edilen gayrimaddi hakların 30.06.2021 tarihinden sonra satışı, devri veya kiralanmasından doğan kazançlar ile 19.10.2017 tarihinden sonra başlatılmış projeler neticesinde elde edilen gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından doğan kazançlara ilişkin istisna uygulamasında aşağıdaki açıklamalar dikkate alınacaktır.

Sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayrimaddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayrimaddi hak doğmayan durumlarda, mükelleflerin bölgedeki bu faaliyetlerinden doğan kazançları Bakanlar Kurulu Kararı hükümleri kapsamında değildir.

2.2.2.3.1.2. Patent veya eşdeğer belge alma şartı

Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinin birinci fıkrasına göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesinde yer alan istisna hükmü kapsamına giren kazanç elde eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, söz konusu gayrimaddi haklardan kaynaklanan kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanılabilmesi için bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması gerekmektedir.

Dolayısıyla, 19.10.2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30.06.2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlarla ilgili olarak istisnadan yararlanılabilmesi için gayrimaddi haklara yönelik olarak 551 sayılı KHK veya 12.12.2016 tarihli ve 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında patent alınması veya bu hakların, fonksiyonel olarak patente eşdeğer belge olduğu kabul edilen faydalı model belgesi, tasarım tescil belgesi, telif hakkı tescil belgesi, entegre devre topografyası tescil belgesi, yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi ve benzeri belgelere bağlanması gerekmektedir.

Anılan Kararın 1 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, 05.12.1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu çerçevesinde telif hakkı tescil belgesine bağlanan yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için başkaca bir belge aranılmaksızın istisnadan yararlanılması mümkündür.

Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle, gayrimaddi haklardan elde edilen haklardan edilen yıllık brüt gelirleri 30 milyon Türk lirasını ve dahil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı 200 milyon Türk lirasını aşmayan mükelleflerin, Ar-Ge faaliyetlerine

yönelik patentlenebilirlik kriterlerini (yenilik, buluş basamağı, sanayiye uygulanabilirlik gibi) taşıyan gayrimaddi haklardan ve ilgili mevzuat kapsamında aranan şartları haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi haklardan elde ettikleri kazançları, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılır. Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmaz.

Bu hesaplamada, Karar kapsamında istisnaya konu olan kazancın elde edildiği hesap döneminden önceki 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınacaktır. 5 hesap döneminden daha kısa süredir faaliyette bulunan mükelleflerde, faaliyette bulunulan hesap dönemlerinin ortalaması dikkate alınacaktır.

Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin beşinci fıkrasında yer alan tutarlar, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenen Avro cinsi döviz alış kurunda yıl içinde gerçekleşen değişim oranı dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca, en yakın milyon Türk lirasına yuvarlanarak her yıl güncellenecektir. Buna göre, 2018 hesap dönemi için dikkate alınacak tutarlar; gayrimaddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirler için 34 milyon Türk lirası, dahil olunan şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı için 226 milyon Türk lirası olarak belirlenmiştir.

Bu uygulamadaki:

a) Gayrimaddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelir; Ar-Ge ve tasarım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen hasılat tutarını (seri üretim ve üretim sürecinde kullanılma sonucu elde edilen hasılat hariç),

b) Yıllık net satış hasılatı; gelir tablosundaki "net satışlar" tutarını,

c) Şirketler grubu; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 195. maddesi çerçevesinde şirketler topluluğu olarak değerlendirilen şirketleri, ifade eder.

2.2.2.3.1.3. Kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti

Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 2 nci maddesine göre, Karar kapsamında patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayrimaddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların bu faaliyetle ilgili toplam harcamalara oranı kullanılarak hesaplanacaktır. Gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, bölgede yürütülen her bir projeden elde edilen kazanca, ilgili projeye ilişkin nitelikli harcamaların toplam harcamaya oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Her bir projeyle ilgili yapılacak bu hesaplamada dikkate alınacak nitelikli harcamalar, gayrimaddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedellerinin toplamıdır. Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortismana tabi tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır.

Mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Gefaaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulur. Dolayısıyla, faiz gibi finansman giderleri ve binalara ilişkin amortismanlar, kiralar, ısıtma, aydınlatma, su, temizlik, güvenlik, bakım, onarım, vergi, resim ve harçlar ile genel yönetim giderlerinden verilen paylar gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamalar hesaplamada dikkate alınmayacaktır.

İstisnanın uygulanacağı kazanç kısmının tespitinde, gayrimaddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil) ve ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplam harcama tutarına dahil edilirken, nitelikli harcamalar tutarına dahil edilmez. Ancak, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına dahil edilebilir.

Mükellefler nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırabilir. Şu kadar ki, bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamaz.

Örnek: Bay (A) 22.11.2017 tarihinde teknoloji geliştirme bölgesinde başlattığı Ar-Ge projesi çerçevesinde, kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı 105.000 TL harcama gerçekleştirmiştir. Ayrıca, projeyle doğrudan bağlantılı olmayan, bina kirası ve kredi faizine yönelik 30.000 TL gidere katlanmış, projede kullanacağı bir gayrimaddi hakkı 35.000 TL bedelle satın almış ve ayrıca yurt dışı ilişkili kişiden 10.000 TL tutarında mühendislik hizmeti sağlamıştır.

Bay (A) bu projesini tamamlayarak ilgili mevzuat çerçevesinde patent aldıktan sonra projeye ilişkin gayrimaddihakkını satmış ve bu satıştan 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Bu durumda, projeyle doğrudan bağlantılı olmayan 30.000 TL harcama, gayrimaddi hakkın satışından satışından doğan kazancın istisna uygulanacak kısmına ilişkin hesaplamada nitelikli harcamalar ile toplam harcamalara dahiledilmeyecektir. Ayrıca bu hesaplamada, şirketin satın aldığı gayrimaddi hakkın maliyet bedeli ile yurt dışı ilişkili kişiden sağlanan fayda ve hizmet tutarı toplam harcamaya dahil edilecek; nitelikli harcama tutarına ise dahil edilmeyecektir.

Buna göre;

– Nitelikli harcama	= 105.000 TL
– Toplam harcama	= 105.000 TL + 35.000 TL + 10.000 TL
	= 150.000 TL
– İstisna oranı	= Nitelikli harcama / Toplam harcama
	= 105.000 TL / 150.000 TL
	= %70

Bu durumda, bu projeyle ilgili gayrimaddi hakkın satışından elde edilen kazancın %70'lik kısmı olan (1.000.000 TL x %70 =) 700.000 TL için istisna uygulanacaktır.

Ayrıca, Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen %30 artırım oranının uygulanması durumunda, istisna oranı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

– Nitelikli harcama	= 105.000 TL
– %30 artırımlı tutar	= 105.000 TL + (105.000 TL x %30)
	= 136.500 TL
– Toplam harcama	= 150.000 TL
– İstisna oranı	= Nitelikli harcama / Toplam harcama
	= 136.500 TL / 150.000 TL
	= %91

Bu durumda, Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında nitelikli harcama tutarının %30 oranında artırılarak dikkate alınması sonucunda, mükellefin bu projesiyle ilgili gay-

rimaddi hakkının satışından elde ettiği kazancın %91'lik kısmı olan (1.000.000 TL x %91 =) 910.000 TL için istisnadan yararlanılabilecektir.

Satın alınan gayrimaddi hakların mükellefin birden fazla projesinde kullanılması durumunda, her bir projeyle ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu gayrimaddi hakka ilişkin hesaplanan amortismanların her bir projeye dağıtım oranı nispetinde gayrimaddi hakkın maliyet bedelinden pay verilecektir.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin birden fazla projede kullanılması durumunda, her bir projeyle ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu fayda ve hizmet tutarlarından her bir projeye verilen pay nispetinde bu fayda ve hizmetlerin bedelinden pay verilecektir.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan bir başka kurumla devir, birleşme veya bölünme işlemine girişilmesi halinde devralınan, birleşilen veya bölünen kurum tarafından daha önce bu bölgelerde yapılmış olan nitelikli harcamalar da bu bölümdeki açıklamalar çerçevesinde muameleye tabi tutulabilir.

2.2.2.4. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması

Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinde bulunan kurumlar ile yönetici şirketlerin elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna kazançların dağıtıma tabi tutulması durumunda, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre GVK'nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendi ile KVK'nın 15 inci maddesinin 2 numaralı fıkrası ve 30 uncu maddesinin 3 ve 6 numaralı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

2.2.2.5. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kazanç İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan ***"Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar"*** satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

İstisna kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde bir zarar doğması halinde ise bu satıra herhangi bir tutar yazılmayacak, KVK'nın 5 inci maddesinin 3 numaralı fıkrasında yer alan hüküm uyarınca söz konusu zararlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağından zarar tutarları, beyannamede *"Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler"* satırına eklenecektir.

2.2.3. SERBEST BÖLGELER KANUNU'NDA YER ALAN İSTİSNA

2.2.3.1. Yasal Düzenleme

5084 sayılı Kanunun 8 inci ve 9 uncu maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna geçici 3 üncü madde eklenmiştir.

5810 sayılı Kanunun 4 üncü ve 7 nci maddeleri ile de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı ve geçici 3 üncü maddesi hükümlerinde değişiklik yapılmıştır. Anılan hükümler aşağıdaki gibidir:

"Madde 6 - Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri

ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.»

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa 5084 sayılı Kanunla 06.02.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen geçici 3 üncü madde ile kurumlar vergisi mükelleflerinin belirli şartlar altında bu bölgelerden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde hükmü şu şekildedir;

““Geçici 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 vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları (6772 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 24.02.2017) 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 yapılacaktevkifata etkisi yoktur.

b) (6772 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle değişen bent; Yürürlük 24.02.2017)Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim in-

dirimi 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 (703 Sayılı KHK'nın 192 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018) Cumhurbaşkanı yetkilidir. Bakanlar Kurulu 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."

5084 sayılı Kanunla, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişiklikler 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak, yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

3218 sayılı Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir. 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yapılan değişiklikler 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 6 ncı maddesinde yapılan değişiklik de yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

2.2.3.2. Faaliyet Ruhsatında Yer Alan Süre İle Sınırlı İstisna Uygulaması

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin (1/a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak amacıyla faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış kurumların anılan istisna uygulamasından yararlanabilmeleri mümkün değildir.

Aynı şekilde 06.02.2004 tarihi itibariyle mevcut bulunan faaliyet ruhsatında yer alan süreden sonra söz konusu istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir. Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat almış mükelleflerin, bu tarihten sonra faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.

Serbest bölgede şube şeklinde örgütlenen kurumların bu bölgeler dışında bulunan iktisadi birimleri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kazançlar için istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Ayrıca serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, TTK'nın ilgili maddeleri ile KVK'nın 18 inci maddesiyle 19 uncu maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkralarında düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde, infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına

yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi hükmünden yararlanabilecektir. Ancak yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemlerin, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır.

Söz konusu istisna bir kazanç istisnası olup, kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılattan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Öte yandan serbest bölgelerde yapılan faaliyetler dışında elde edilen kazançlar için (örneğin; faiz, repo vb.) istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir. Buna karşılık serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca sadece serbest bölgelerde yapılan faaliyetlerden elde edilen kazançlar istisna kapsamında bulunduğundan, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Öte yandan serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde yürüttükleri faaliyetlerinin zararla sonuçlanması durumunda söz konusu bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

Kurumların hem serbest bölgede hem de bölge dışında faaliyette bulunması durumunda müşterek genel giderlerinin, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

2.2.3.3. İmalat Faaliyetlerinden Elde Edilecek Kazançlarda İstisna Uygulaması

3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgede imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır. Söz konusu istisna uygulamasından, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır. Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından,

elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. İstisna uygulamasından yararlanmak isteyen kurumlar vergisi mükelleflerinin;

- Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi,

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan istisna uygulaması sadece serbest bölgelerde gerçekleştirilen üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için geçerli olmakla birlikte imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Ancak;

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
- Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
- Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi,

gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyeti ile birlikte alım-satım faaliyetinde bulunan kurumların imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek buna karşılık alım-satım faaliyetinden elde ettiği kazançlar ise 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin (1/a) bendinde yer alan şartlar çerçevesinde istisna uygulamasından yararlanabilecektir.

2.2.3.4. Bakım, Onarım, Montaj, Demontaj, Elleçleme, Ayrıştırma, Ambalajlama, Etiketleme, Test Etme, Depolama Hizmetlerinden Elde Edilecek Kazançlarda İstisna Uygulaması

6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7 nci maddesiyle Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikle 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 da istisna kapsamına alınmıştır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve bu hizmetlerin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 24.02.2017 tarihinden itibaren bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları, anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisnadır.

Yapılan bu düzenleme ile 24.02.2017 tarihinden önce yalnızca üretici kullanıcılara tanınan kurumlar vergisi istisnasının, hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerine de sağlanması amaçlanmıştır. Bu hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye'ye dönüşlerinin olmaması şartları aranacaktır. Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

2.2.3.5. Serbest Bölge Kazanç İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Serbest bölge kazanç istisnası, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

İstisna kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde bir zarar doğması halinde ise bu satıra herhangi bir tutar yazılmayacak, KVK'nın 5 inci maddesinin 3 numaralı fıkrasında yer alan hüküm uyarınca söz konusu zararlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağından zarar tutarları, beyannamede "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına eklenecektir.

Örnek : (A) Kurumunun hem serbest bölgede, hem de serbest bölge dışında faaliyette bulunmaktadır. Şirketin, 2018 döneminde bu faaliyetlerinden elde ettiği toplam ticari bilanço kârı 500.000 TL olup, serbest bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararı 300.000 TL'dir.

Bu verilere göre şirketin 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.

TİCARİ BİLANÇO KÂRI	500.000
K.K.E.G.	300.000
ZARAR OLSA DAHİ İND. İST. VE İND.	-
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)	800.000

2.2.4. YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI

Ticari ve zirai kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup, 2015 yılı kazançlarından indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını endeksleme uygulamasına tabi tutulmuş değerleri ile dikkate alarak elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

Mükelleflerin yatırım teşvik belgesi için müracaat tarihlerini dikkate alınarak yatırım indirimi müessesesini uygulayacaklardır. Yatırım indirimi istisnası uygulaması GVK'nın

- 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan ek 1 ila 6 ncı maddeleri ve
- 5479 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan 19 uncu maddesi ile

iki farklı düzenlemeye konu olmuştur.

Bu nedenle devreden yatırım indirimi istisnası mükelleflerin yatırım indirimi uygulamasında yararlandıkları maddelere göre farklılık göstermektedir.

2.2.4.1. 24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamındaki Yatırım İndirimi İstisnası

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında bu tarihten sonra:

- GVK'nın mülga ek 1 ilâ 6 ncı maddeleri çerçevesinde halen devam eden yatırımlar için yapılan yatırım harcamaları ile ilgili olarak 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını yeniden değerleme oranı ile endekslenmiş değerleriyle elde ettikleri ticari veya zırai kazançları ile kurum kazançlarından indirebileceklerdir.
- GVK'nın mülga 19 uncu maddesi çerçevesinde halen devam eden yatırımlar için yapılan yatırım harcamaları ile ilgili olarak 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) ile endekslenmiş değerleriyle elde ettikleri ticari veya zırai kazançları ile kurum kazançlarından indirebileceklerdir.
- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında
- GVK'nın mülga ek 1 ilâ 6 ncı maddeleri çerçevesinde yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnasından yararlanılması halinde, GVK'nın geçici 61 inci maddesi uyarınca yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.
- GVK'nın mülga 19 uncu maddesi kapsamında hesaplanan ve yararlanılan yatırım indirimi istisnasında vergi kesintisi yapılmayacaktır.

2.2.4.2. GVK'nın Mülga 19 uncu Maddesi Kapsamındaki Yatırım İndirimi İstisnası

24.04.2003 tarihinden sonra yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında bu tarihten sonra GVK'nın mülga 19 uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan komple yatırımlar ya da entegre tesisler yatırımları gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlarla ilgili olan ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden yatırım harcamaları için, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarını yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) ile endekslenmiş değerleriyle elde ettikleri ticari veya zırai kazançları ile kurum kazançlarından indirebileceklerdir.

Öte yandan, Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve Esas No:2006/95, Karar No: 2009/144 sayılı kararıyla, 01.01.2006-08.04.2006 tarihleri arasında GVK'nın mülga 19 uncu maddesi kapsamında yeni başlayan ve bu tarihler arasında yapılan yatırımlar için hesaplanan yatırım indirimi tutarları da yatırım indirimi istisnası tutarlarını yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) ile endekslenmiş değerleriyle elde ettikleri ticari veya zırai kazançları ile kurum kazançlarından indirebileceklerdir.

GVK'nın mülga 19 uncu maddesi kapsamında hesaplanan ve yararlanılan yatırım indirimi istisnasında vergi kesintisi yapılmayacaktır.

2.2.4.3. Yatırım İndirimi İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Yatırım indirimi istisnasının, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan ***"Yatırım İndirimi İstisnası"*** satırında gösterilerek kurum kazancından düşülmesi gerekir.

Devreden yatırım indirimi bulunması halinde, ayrıca, beyannamenin "Ek Bilgiler" tablosunda yer alan "G.V.K. Mülga Madde 19 Kapsamında Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi İstisnası", "G.V.K. Geçici Madde 61'e göre Tevkifata Tabi Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi İstisnası" ve "Gelecek Yıla Devreden Toplam Yatırım İndirimi İstisnası" satırlarının doldurulması gerekir.

2.3. Diğer Kurumlar Vergisi İstisnaları İle İlgili Örnek Özelgeler

2.3.1. Serbest Bölgede Yer Alan Bina, Makine Tesis ve Demirbaşların Satışından Doğan Kazançların Serbest Bölge Kazanç İstisnasına Girip Girmeyeceği[96]

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan firmaların, makine tesis ve demirbaşların satışından elde edeceği kazançların, bölgede yürütülen faaliyetlerden elde edilmiş bir kazanç unsuru olarak kabul edilerek, kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür. Ancak, satışa konu edilen iktisadi kıymetlerin faaliyet ruhsatında yer alan üretim faaliyetinde bulunmak üzere bölgeye getirildiğinin ilgili makamdan alınacak bir yazı ile tevsik edilmesi gerekir. Satışa konu edilen makine, tesisat ve demirbaşlardan üretim faaliyeti konusu ile ilgili olmayanlar ile bina satışından elde edilen kazancının ise bu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

2.3.2. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyet Gösteren Firmanın Yurtdışındaki Yazılım Faaliyetinden Elde Edeceği Kazançların ve Çalışanlarına Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi[97]

4691 sayılı yasa gereğince Teknopark alanı içerisinde yürütülen proje çerçevesinde, gerek bölgede gerekse bölge dışında (yurt dışı dahil) hizmet alınan ve üniversitelerde görevli bulunan akademik personelin;

- Şirkete tabi ve bağlı olarak çalışmaları halinde, bunlara yapılacak ödemelerin ücret olarak kabul edilmesi ve bölge içerisinde çalışılan sürelere ait ücretler ile bölgede yürütülen görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilmesi gereken süreye ait ücretlerin Yönetmelikle belirlenen kısmının 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi,

- Şirkete tabi ve bağlı olmaksızın kendi nam ve hesaplarına çalışmaları halinde ise bunlara yapılacak ödemelerin serbest meslek ödemesi olarak kabul edilerek, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması

gerekmektedir. Ayrıca, Şirket ortağı olan ve ayni zamanda fiilen Ar-Ge faaliyetlerinde çalışan öğretim görevlilerine proje kapsamında yapılan ücret ödemelerinin de gelir vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

96 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13/05/2013 tarih ve 62030549-125[5-2012/332]-711 sayılı özelgesi.

97 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01/03/2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-809 sayılı özelgesi.

Teknoloji Geliştirme Bölgesi içinde faaliyet gösteren Şirketin münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna olup bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında olan faaliyetlere ait yurt dışı gider unsurlarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin mali müşavirlere ve avukatlara yapacakları serbest meslek ödemeleri üzerinden; bu bölgelerde elde edilen kazançların dağıtımı halinde de dağıtılan kâr paylarından genel hükümlere göre gelir vergisi kesintisi yapılacağı tabiidir.

2.3.3. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi veya İşletilmeksizin Satışından Elde Edilen Kazanç İstisnasından Başka Bir Sicile Nakledilmeleri Durumunda Da Faydalanmaya Devam Edip Edemeyeceği[98]

Buna göre, özel amaçlı gemilerin (römorkör) Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydettirilerek işletilmesi sırasında veya işletilmeksizin yurt içine yada yurt dışına satılmasından elde edilen kazancın, geminin satışı sonrasında da anılan sicile kaydının devam etmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, satış işleminden elde edilen kazançların istisnaya konu olması halinde, bu kazanca ilişkin giderlerin veya zararların, diğer faaliyetlerden doğan kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, 4490 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde belirtilen amaca aykırı ve salt kurumlar vergisi istisnasından faydalanabilmek için yapılan muvazaalı işlemlerin eleştiri konusu yapılabileceği ise tabiidir.

2.3.4. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Geminin Satışından Elde Edilen Kazancın Bankada Değerlendirilmesi Neticesinde Elde Edilen Faiz ve Kur Farkı Geliri[99]

Satış bedelinin tahsiline kadar, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin satışından doğan alacaklara isabet eden kur farkı ve vade farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmakta olup, söz konusu satıştan elde edilen hasılatın tahsil edildikten sonra bankalara yatırılmasından elde edilen faiz ve kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.3.5. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Ar-Ge ve Yazılım Hizmeti Faaliyeti Dolayısıyla Elde Edilecek Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Edilip Edilemeyeceği Hususu İle Şube Maliyetleriyle İlişkilendirilmeyen Fakat İdari Hizmetler, Büro Hizmetleri, Hukuk İşleri, Muhasebe ve Mali İşler Gibi Konularda Yapılan Harcamaların İstisna Kazancın Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı[100]

Teknoloji geliştirme bölgesinde yapılacak yazılım ve AR-GE faaliyetleri dolayısıyla elde edilecek kazancın 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olması gerekmektedir. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde söz konusu Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurla-

98 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/02/2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-809 sayılı özelgesi.

99 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/01/2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-809 sayılı özelgesi.

100 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-5-1-802 sayılı özelgesi.

rının diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi, kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerektiği tabiidir.

Diğer taraftan, idari hizmetler, büro hizmetleri, hukuk işleri, muhasebe ve mali işler gibi konularda yapılan müşterek genel giderlerin teknoloji geliştirme bölgesindeki istisna kapsamına giren faaliyetler ile istisna kapsamına girmeyen faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması sonucu tespit edilecek tutarının istisna kazancın tespitinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

2.3.6. Serbest Bölgede Gerçekleştirilen Sabit Kıymet Satışından ve Sabit Kıymetlerin Yenilenmesinden Elde Edilen Kazançlar İçin Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanılıp Yararlanılamayacağı[101]

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

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

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizce tedarikçilere imal ettirilen çelik kalıpların müşterilere satışından ve söz konusu kalıpların yenilenmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.3.7. Teknoloji Geliştirme Bölgesi İçinde Bulunan, ... A.Ş.'ne Ait Ofislerin Kiraya Verilerek Kira Geliri Elde Edilmesi Halinde, Bu Kazancın Kurumlar ve KDV 'den İstisna Olup Olmadığı[102]

Buna göre, ... Teknoloji Geliştirme Bölgesinin yönetilmesinden ve işletilmesinden sorumlu olan şirketinize ait binada bulunan ofislerin, yönetici şirketlerin görev ve sorumlulukları kapsamında olmak ve Bölgenin toplam yapılaşma hakkının %25'ini aşmamak kaydıyla; bölge amaçlarını gerçekleştirmek üzere kiraya verilmesinden elde edilecek olan kazanç, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir. Ayrıca şirketinize ait binada bulunan ofislerin bu kapsamda kiraya verilmesi işlemleri dolayısıyla KDV Kanununun geçici 20 nci maddesi hükmü gereği KDV istisnasından faydalanmanız mümkündür. Ancak söz konusu ofislerin, yukarıda bahsedilen hüküm ve açıklamalar kapsamı dışında kiralanması durumunda elde edilecek kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği ve bu işlemlere ilişkin olarak KDV istisnasının uygulanmayacağı tabiidir.

---

101 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15/05/2015 tarih ve 84098128-125[5-2014/15]-226 sayılı özelgesi.

102 Tokat Defterdarlığı'nın 25/11/2011 tarih ve 32695369-010.01-1 sayılı özelgesi.

2.3.8. Teknopark Bünyesinde Yapılan Faaliyetlerin Vergilendirilmesi[103]

Buna göre, istisna sadece bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinden elde edilen kazançlara yönelik olup uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlar da bu kapsama girmektedir. Bölge dışında gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançların ise Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde edilse dahi istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla;

- "Satış süreçleri karar destek, simülasyon ve optimizasyon sistemi" projesi kapsamında geliştirdiğiniz yazılımın satışından elde ettiğiniz kazançların kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.
- Seri üretim kapsamında satışını yaptığınız yazılımdan elde ettiğiniz kazancın sadece teknoloji geliştirme bölgesinde gerçekleştirdiğiniz Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi hakka isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle söz konusu istisnaya konu edilebilecektir.
- Bölge dışında gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışında olduğundan, yurt içi ve yurt dışında bulunan müşterilerin adreslerinde verilen yazılımların entegre edilmesi faaliyeti kapsamında elde edilen gelirler kurumlar vergisinden istisna edilmeyecektir.
- Teknoloji geliştirme bölgesi içinde verdiğiniz, uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançlarınız ise kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

2.4. KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN GİDERLER VE İSTİSNA KAPSAMINDAKİ FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLARIN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLİP İNDİRİLEMEYECEĞİ

KVK'nın kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların düzenlendiği 5 inci maddesinin 3 numaralı fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmedilmiştir.

KVK'nın 5 inci maddesinin 3 numaralı fıkrasında yer alan söz konusu hüküm, sadece KVK'nın 5 inci maddesinde düzenlenen istisna kazançları değil, aynı zamanda özel kanunlarda yer alan diğer istisna kazançları da kapsamaktadır.

Söz konusu maddede kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacak olan iki unsurdan bahsedilmektedir.

- İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler veya
- İstisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar.

Bu gider veya zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayrımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, zarar tutarı "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak dikkate alınacaktır.

103 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/08/2017 tarih ve 62030549-125[5-2016/419]-266901 sayılı özelgesi.

2.4.1. İştirak Hissesi Alımı İle İlgili Finansman Giderleri

Kurumlar vergisi istisnalarının genel mantığı, vergiden müstesna tutulan kazançların elde edilmesi için yapılan giderlerin de kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmamasını gerektirir. Yukarıda da belirtildiği üzere, buna ilişkin hükme gerek mülga 5422 sayılı KVK'da, gerekse 5520 sayılı KVK'da yer verilmiştir.

Ancak, mülga 5422 sayılı KVK'da herhangi bir ayrım yapılmaksızın, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesinin kabul edilemeyeceği belirtilmişken, 5520 sayılı KVK'da ise özel bir belirleme yapılarak iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri bu düzenleme dışında tutulmuştur. İstisna kazançlara ilişkin giderler kurum kazancından indirilemezken, iştirak hisseleri alımı ile ilgili finansman giderlerinin ise genel hükümler dâhilinde kazançtan indirilmesi mümkündür. Ancak, iştirak hisseleri alımı ile ilgili sadece finansman giderleri bu kapsamda olup, finansman gideri dışındaki giderlerin ise indirilmesi mümkün değildir.

VUK'un 279 uncu maddesi hükmüne göre iştirak hisselerinin alış bedeli ile değerlenmesi gerekmektedir. Alış bedeli kavramı, maliyet bedeli kavramından daha dar kapsamlı olup; bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağı ifade etmektedir. Dolayısıyla iktisap edilen iştirak hisselerinin alış bedelinin oluşmasından sonra, buna bağlı olarak sonradan ortaya çıkacak olan kur farkı veya faiz giderlerinin bu bedele eklenmeyerek, ilgili oldukları yılda doğrudan gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek : (A) Kurumu, tam mükellef (B) Kurumuna ait 1.000.000 TL değerindeki hisse senetlerini 11.02.2018 tarihinde satın almış olup, finansman için kullanmış olduğu kredi için 2018 yılında toplam 80.000 TL kredi faizi ödemiştir. (A) Kurumu ayrıca, söz konusu hisse senetlerinin alımı için aracılık eden (C) Kurumuna komisyon gideri olarak 50.000 TL ödemede bulunmuştur.

Örnek olaydaki verilere göre; (A) kurumunun iştirak hisseleri alımı için ödemiş olduğu 80.000 TL'yi gider olarak dikkate alması mümkün iken, komisyon gideri olarak ödediği 50.000 TL'yi ise kurumlar vergisi matrahından indirmesi mümkün değildir.

2.4.2. Taşınmaz Veya İştirak Hissesi Satışı İle İlgili Giderlerin ve Satıştan Doğan Zararların Durumu

2.4.2.1. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışı İle İlgili Giderlerin Durumu

KVK'nın 5 inci maddesinin 3 numaralı fıkrası uyarınca istisna kazançlara ilişkin giderler kurum kazancından indirilemeyeceğinden dolayı, taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasına ilişkin giderlerin de istisna kazanca isabet eden kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarının istisnaya isabet eden kısmının kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerektiğidir.

Örnek : (A) Kurumu, 10.03.2011 tarihinde 200.000 TL bedelle satın almış olduğu arsayı, 600.000 TL bedelle 25.02.2018 tarihinde müteahhit Bay (B)'ye satmıştır. Satış bedelinin 300.000 TL'lik kısmı şirketin müteahhit Bay (B)'ye olan borcuna mahsup edilmiş, kalan 300.000 TL içinse Bay (B)'den 1 yıl vadeli alacak senedi alınmıştır.

Arsanın devir işlemi için şirket tarafından 12.000 TL tapu harcı ödenmiş ve kayıtlara gider olarak intikal ettirilmiştir.

Yukarıdaki verilere göre;

Satış kârı	= 600.000 - 200.000	= 400.000 TL
İstisna tutarı	= 400.000 x % 50	= 200.000 TL

İstisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı için 200.000 TL'lik istisna 2018 hesap dönemi kurum kazancından düşülebilecektir. Daha önce de belirtildiği gibi, satış bedelinin borca mahsup edilmesi işlemi istisna uygulamasına engel değildir.

Öte yandan; 25.02.2018 tarihinde gerçekleştirilen satış işlemi ile ilgili olarak kurum tarafından 12.000 TL tutarında gider yapılmıştır. Bu giderin istisna kazanca isabet eden kısmı (% 50'si) olan 6.000 TL ilgili hesap döneminde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.

2.4.2.2. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışlarından Kaynaklanan Zararın Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınamayacağı

Yukarıda da belirtildiği üzere, KVK'nın 5 inci maddesinin 3 numaralı fıkrasına göre; istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dikkat edileceği üzere, Kanun maddesinde, oluşan bir zararın bu kapsamda kurumlar vergisi matrahından indirilememesi, bu zararın istisna kapsamındaki faaliyetlerden kaynaklanmasına bağlanmıştır. Örneğin, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler, teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri, yurt dışında yapılan inşaat, onarım faaliyetlerinden kaynaklanan zararlar bu kapsamda istisna dışı kurum kazancından indirilemeyecektir.

Taşınmaz veya iştirak hissesi satışından kaynaklanan zararların kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı konusuna bu yönüyle bakıldığında, öncelikle söz konusu işlemin istisna kapsamında bir faaliyet olup olmadığının ortaya konması gerekecektir. İstisna uygulamasına konu olabilecek bir taşınmaz veya iştirak hissesi satışı istisna kapsamındaki bir faaliyet değil, bir işlemdir. İstisna edilen kazanç, kurumların taşınmaz veya iştirak hissesi satış faaliyetlerinden elde edilen kazanç değil, arızi olarak gerçekleştirdikleri satışlardan elde edilen kazançlardır. Kaldı ki, taşınmaz ve menkul kıymet satışı faaliyetinde bulunan kurumların bu istisnadan yararlanmasına olanak yoktur. Dolayısıyla, bu satış işleminden kaynaklanan zararın, istisna kapsamındaki faaliyetlerden kaynaklanan bir zarar olduğunu kabul etmek mümkün değildir.

Öte yandan, söz konusu istisnanın uygulanması belli şartla bağlanmış olup, mükellefler bu şartları sağlamaları halinde ihtiyari olarak istisnadan yararlanacaklardır. Örneğin, satıştan doğan kazancın istisnaya isabet eden kısmı özel bir fon hesabına alınmadığı takdirde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır. Veyahut iştirak hissesi satışından doğan kazancın %75'i veya taşınmaz satışlarından doğan kazancın %50'si değil de daha düşük bir kısmı özel bir fon hesabına alındığı takdirde, fon hesabına alınmayan kısım için istisna uygulanmayacaktır. Bir başka ifadeyle, istisna uygulaması, mükelleflerin satıştan elde ettikleri kazancı özel fon hesabına aktarıp aktarmamalarına bağlıdır. Mükellefler çeşitli sebeplerle, satıştan doğan kazancı kısmen veya tamamen özel fon hesabına aktarmayarak istisna uygulamasından da kısmen veya tamamen faydalanmayabilirler.

Gerek, taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan zararların "istisna faaliyetlerden doğan zararlar" tanımına girmemesi; gerekse, istisna uygulamasının mükelleflerin ihtiyarında olan bir takım şartlara bağlanmış olması hususları göz önünde bulundurulduğunda, taşınmaz ve iştirak hissesi satış işlemlerinden kaynaklanan zararların kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği görüşündeyiz.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, konu hakkında vergi idaresinin görüşü aksi yöndedir. Her ne kadar söz konusu zararların indirilebileceğine dair daha önce verilmiş olan özelgeler olsa da[104] özellikle son dönemlerde verilen özelgelerde konu hakkındaki görüş netleştirilerek bu zararların istisna oranına (%50'lik veya %75'lik) isabet eden kısmının kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağı şeklinde görüş bildirilmiştir.

Örneğin, konu ile ilgili olarak verilen özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

- "Bu açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca istisna kapsamında bulunan taşınmazın satışı durumunda taşınmaz satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) %75'inin, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak Şirketinizin diğer faaliyetlerinden doğan kazançlarından indirilmesi mümkün olmayacaktır. Kalan %25'inin ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır." [105]

Konu ile ilgili olarak verilen bir başka özelgede ise aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

- "Yukarıda belirtilen hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesinde; şirketinizin en az iki tam yıl süreyle aktifinde yer alan iştirak hisselerinin satışının zararla sonuçlanması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) %75'inin kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak kurumun istisna dışı diğer faaliyetlerinden doğan kazançlardan indirilmesi mümkün olmayacak, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) kalan %25'inin ise gider olarak matrahın tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün olacaktır.

Öte yandan, vadeli satışlarda satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi, istisnadan yararlanacak tutarın belirlenmesi açısından önem arz etmekte olup zararlı satışlarda satış bedelinin iki yıldan uzun bir sürede tahsil edilmesi bu zararın %75›lik kısmının kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına engel teşkil etmeyecektir."[106]

104 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23/08/2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.50./5014-353 – 074720 sayılı özelgesi.

105 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı›nın 09/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-683 sayılı özelgesi.

106 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/07/2017 tarih ve 64597866-125.05- sayılı özelgesi.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
GİDERLER VE İNDİRİMLER

1. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Kurum kazancının tespitinde, belli bir hesap döneminin safi kazancı, o dönemde kurum faaliyetleri sonucunda elde edilen gayri safi hasılattan, söz konusu kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan tüm giderlerin indirilmesi sonucu bulunur. KVK'nın 6 ncı maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alındığından ticari kazançlarda safi tutara ulaşmak için GVK'nın 40 ıncı maddesinde gider olarak kabul edilen indirimler, kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerli olacaktır.

Safi kurum kazancının tespitinde, GVK'ya göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunan harcamaların yanı sıra KVK'nın 8 inci maddesinde yer alan giderlerin de kurumların elde etmiş oldukları gayrisafi hasılattan indirilmesi mümkündür. Başka bir anlatımla, safi kurum kazancının tespitinde gayrisafi hasılat tutarından GVK'nın 40 ıncı maddesi ile KVK'nın 8 inci maddesinde yer alan giderlerin indirilmesi mümkündür. Bununla birlikte GVK'nın 41 inci, KVK'nın ise 11 inci maddelerinde safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan harcamalar hüküm altına alınmıştır. Buna göre söz konusu maddelerde yer alan ve ticari bilanço karının tespiti aşamasında gider olarak dikkate alınan harcamaların kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede GVK'nın 40 ıncı, KVK'nın 8 inci maddeleri uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin 2017 yılında elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde dikkate alabilecekleri giderler şunlardır:

1.1. GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER

1.1.1. Kazancı Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler

1.1.1.1. Belgeli Giderler

Genel giderler, yapılan faaliyetin maddi yapısı ile ilgili olmayan, her ne şekilde olursa olsun, bir ticari organizasyonun varlığı durumunda yapılması gerekli olan giderlerdir. Başka bir anlatımla genel giderler, faaliyete değil ticari organizasyona bağlı olan giderlerdir. Yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında açık bir nedensellik ilişkisinin bulunması gerektiği gibi ayrıca yapılan gider karşılığında iktisadi kıymet edinilmemelidir.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bir harcamanın safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için harcamanın yapıldığı gelir doğurucu olayın vergiye tabi bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde, vergiye tabi bulunmayan bir faaliyet için yapılan harcamanın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Yapılan giderlerin vergi kanunları uyarınca kazançtan indirilebilmesi için gerekli bir diğer şart da, söz konusu giderlerin işin mahiyetine uygun bulunması ve işin genişliği ile orantılı olması gereğidir. Buna göre işin mahiyeti ve hacmi dikkate alındığında ticari kazancın elde edilmesi için yapıldığı anlaşılabilen harcamalar, genel gider olarak kabul edilmektedir.

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan giderlerin, kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için VUK'nın 227 nci maddesi uyarınca tevsik edilmesi şart olup, kayıtların tevsikinde kullanılacak belgeler de mezkur Kanunun 229 ve izleyen maddelerinde ayrı ayrı belirtilmiştir. Bununla birlikte, her ne kadar yapılan giderlerin bir belgeye dayandırılarak belgelendirilmesi istenmişse de; VUK'nın 228 inci maddesine göre bazı giderler için ispat edici belge aranmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılan ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek harcamalara iş ve işletme ilgili olmak şartıyla şunlar örnek olarak verilebilir.

Aydınlatma, ısıtma, su, elektrik, telefon giderleri, (Bu mahiyetteki giderler dönemsellik ilkesi çerçevesinde ait oldukları dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilir. Ancak, hesap dönemi kapandıktan sonra gelen bu mahiyetteki faturalar cari yılda gider kaydedilebilir.)

- İşyeri kirası,
- Kırtasiye, temsil, ağırlama giderleri,
- Reklam giderleri,
- Doğrudan üretimde çalışmayan personel ücretleri,
- Sigorta giderleri,
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Mesleki dernek, oda ve birliklere ödenen aidat ve gider katkı payları,
- Maliyete eklenmesi zorunlu olmayan türden finansman giderleri,
- Değeri 2018 yılı için de 1.000 TL'yi (2019 yılı için de 1.200 TL'yi) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş alımları,
- İşle ilgili seyahat ve konaklama giderleri,

Diğer taraftan uygulamada genel gider olarak kabul edilmeyen giderlere; işletme sahibinin yakınlarının düğün veya cenazelerine çiçek göndermesi, vefat ve başsağlığı ilanları için yapılan harcamalar, çalınan para ve mal bedellerini örnek olarak verebiliriz.

1.1.1.2. Götürü Gider Uygulaması

Ticari kazancın tespitinde, bir harcamanın gider olarak dikkate alınabilmesi, bu harcamanın VUK'da yer alan belgelerden birisi ile tevsik edilmesine bağlıdır. Söz konusu kuralın ticari kazançlar açısından istisnasına GVK'nın 40 ncı maddesinin 1 numaralı bendinin parantez içi hükmünde yer verilmiş bulunmaktadır. Buna göre, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatlarının binde beşini (%0,5'i) aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderlerini de indirebileceklerdir. Görüldüğü üzere götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yaptıkları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden elde edilen hasılatın binde beşini (%0,5'i) aşmamak üzere ticari ka-

zançtan indirilmesi imkanını veren bir düzenlemedir. Buradan hareketle götürü gider uygulamasından yararlanılabilmesi için öncelikle harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmiş olması gerekmektedir. Götürü gider uygulamasından yararlanmada yurt dışında döviz cinsinden elde edilen hasılatın yurda getirildiğinin kambiyo mevzuatı hükümleri çerçevesinde tevsiki şartı da aranmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise götürü gider indirimi uygulamasının beyanname üzerinden değil, gider hesapları ile ilişkilendirmek suretiyle yapılması gerekliliğidir. Maliye Bakanlığı'nın bu yöndeki görüşüne paralel yargı kararları da bulunmaktadır.

1.1.1.2.1. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat

Götürü gider uygulamasında yurt dışında elde edilen hasılatın ne şekilde belirleneceğine ilişkin açıklamalar ile konuya ilişkin diğer açıklamalar 194 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde[107] yapılmış bulunmaktadır. Bu açıklamalar çerçevesinde her bir faaliyet türü itibariyle üzerinden götürü gider tutarının hesaplanacağı hasılat aşağıdaki gibi belirlenecektir.

1.1.1.2.1.1. İhracat Hasılatı

Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilmektedir. Türk lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatının götürü gider tutarının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat dolayısıyla elde edilen hasılat götürü gider uygulamasına konu edilebilecektir.

İlgili mevzuat çerçevesinde yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman yoluyla ihracat, bedelli ticari numune ihracatı, serbest bölgelere yapılan ihracat ile sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracattan sağlanan hasılat götürü gider hesaplanmasına konu olabilecektir. Yurt dışında ortak olunan firmalara ayni sermaye olarak mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat ile müteahhitlerin yurt dışındaki şantiyelerine şube, büro, temsilcilik ve acentalık gibi yerlere mal gönderilmesi durumunda da anılan mal bedelleri ihracat hasılatı kapsamında değerlendirilecektir.

Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir.

Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde, götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınmayacağı tabiidir.

1.1.1.2.1.2. Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı

Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hasılat götürü gider uygulamasına konu olabilecektir. Götürü gider uygulaması açısından "Yurt dışı taşımacılık" ifadesinden, başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığından sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

107 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Döviz olarak elde edilen yurt dışı taşımacılık hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır. Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır.

1.1.1.2.1.3. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hasılat

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulanan kurumlar vergisi mükellefleri, bu faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerinden sağlanan kazançlardan indirecek ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.

İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır. Buna göre, azami hizmet hasılatına söz konusu tarihteki döviz kurunun uygulanması suretiyle tespit edilecektir.

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararla sonuçlanmış olması götürü gider uygulamasından yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde kurum kazancından indirim konusu yapılacaktır.

1.1.2. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Prim vb. Giderleri

GVK'nın 40 ıncı maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca; işyerinde çalışan hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya işyerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27 nci maddede yazılı giyim giderleri de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

İşverenlerce işyerinde ve işyerinin müştemilatında, hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılmakta ve ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Bu şekilde işyerinde hazırlanan veya dışarıdan getirilen yemeklerin işyerinde ve işyerinin müştemilatında çalışanlara verilmesinde her hangi bir tutar sınırı olmaksızın belgelendirilmek şartıyla tamamı gider yazılabilmektedir. Ayrıca GVK'nın 23 üncü maddesinin 8 numaralı bent hükmü uyarınca işçilere sağlanan bu menfaatler ücret olmakla birlikte vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır.

İşverenlerce işyerinde ve işyerinin müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda ise çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2018 yılında 16,00 TL (2019 yılında 19,00 TL) kadar olan kısmı işçiler açısından ücret istisnasından faydalanabilmektedir. İşverenler bu tür ücret ödemelerini ise ücret bordrosuna dayanarak, genel hükümlere göre gider olarak dikkate alabileceklerdir. Ayrıca lokantalar veya yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflerden alınan belgeler faturalar, bu bordronun eki niteliğinde gider belgesi olarak kabul edilecektir.

Sigorta primleri ve emekli aidatlarının gider olarak dikkate alınabilmesi için bunların ödenmiş olması şartı aranmaktadır. Dolayısıyla tahakkuk etmiş olsa dahi, ödenmemiş olan sigorta primi ve aidatlarının gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Buna göre, ilgili olduğu döneme bakılmaksızın sigorta primleri ve emekli aidatları hangi dönemde ödenmişler ise, o dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, Aralık ayına ait sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayında ödenmesi durumunda, bu primler dönemsellik ilkesi gereğince Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan işverenler tarafından hizmetli ve işçiler için ödenen sigorta primleri ve emeklilik aidatları;

- Prim ve aidatların geri alınmamak üzere ödenmiş olması,
- Ödemenin Türkiye›de kain bulunan sigorta şirketleri ile emekli ve yardım sandıklarına yapılması,
- Ödemenin yapıldığı emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz olmaları,

kaydıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Söz konusu Kanunun 40 ıncı maddesinin 2 numaralı bendinde gider olarak dikkate alınabilecek giyim giderleri, GVK'nın 27 nci maddesinde sayılan giyecek giderleri ile sınırlanmış bulunmaktadır. Mezkur Kanunun 27 nci maddesinin 2 numaralı bendinde sayılan giyecekler ise; demirbaş olarak verilen, yani resmi ve özel müesseselerce çalışanlara işin gereği olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyalarıdır. Ancak maddede geçen "geri alınan" ibaresini, gider yazılabilmesi için mutlaka geri alınması gerekir şeklinde yorumlamamak gerekmektedir. Burada önemli husus, giyeceklerin yapılan işin gereği olarak verilmesidir. (İş tulumları, eldivenler, koruyucu kask ve gözlükler gibi.)

İşverenlerce hizmetli veya işçilerin tedavi ve ilaç giderlerinin karşılanması durumunda bu giderler kurum kazancının tespitinde hasılattan indirim konusu yapılabilir. Ancak tedavi ve ilaç gideri karşılanan işçi veya hizmetlinin işyerine bağlı olarak çalışan olması gerekir. Diğer taraftan GVK'da tedavi ve ilaç giderlerine ilişkin bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle tedavi ve ilaç giderlerinin yurt içinde veya yurt dışında yapılmasının gider indirimi yönünden bir önemi bulunmamaktadır.

1.1.3. İşle İlgili Zarar-Ziyan ve Tazminatlar

GVK'nın 40 ıncı maddesinin 3 numaralı bendi uyarınca, işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ödenen zarar, ziyan ve tazminatların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için; öncelikle bu tür ödemelerin işle ilgili olması ile sözleşmeye veya yargı kararına ya da kanun hükmüne bağlı olarak yapılmış olması gerekmektedir. Bu bent hükmüne göre ödenen zarar, ziyan veya tazminatların gider yazılabilmesi için ödemenin;

- Ticari faaliyetin normal gerekleri çerçevesinde doğmuş olması,
- Sözleşmeye veya yargı kararına ya da kanun hükmüne bağlı olarak yapılmış olması,
- Mükellefin şahsi kusurundan kaynaklanmamış olması, gerekmektedir.

Bent metninde yer alan mukavelenameden kastedilen, işletmelerin faaliyet konularına göre akdettikleri iş sözleşmeleri olup, ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider kaydını teminen sonradan yapılan muvazaalı sözleşmelere dayanılarak gider kaydı yapılması mümkün değildir.

Bu bent hükmü çerçevesinde mükellefler daha önce ilgili kurumla imzalamış oldukları abonelik sözleşmeleri çerçevesinde elektrik, su, doğalgaz ve telefon ücretlerini zamanında ödemedikleri takdirde doğan gecikme cezalarını kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabileceklerdir.

1.1.4. Seyahat ve İkamet Giderleri

GVK'nın 40 ıncı maddesinin 4 numaralı bendine göre, işle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri de, seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, yapılan seyahatin işle ilgili olması, seyahatin seyahat amacının gerektirdiği süreyi aşmaması ve seyahatlerin işletmenin toplam iş hacmiyle orantılı olmasıdır. Anılan bent uygulaması açısından, tüzel kişiliğin yöneticileri, temsilcileri, hizmet erbabı veya denetçileri tarafından yapılan seyahat ve ikamet giderleri kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilir.

1.1.5. Taşıt Giderleri

GVK'nın 40 ıncı maddesinin 5 numaralı bendine göre; kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri de kurum kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

Bu hüküm çerçevesinde mükellefler kiraladıkları veya işletmelerine ait olan ve işte kullandıkları araçlar için yaptıkları harcamaların tamamını kurum kazanının tespitinde gider olarak dikkate alabileceklerdir. Bu bent kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, kasko, sigorta ve benzeri cari giderleridir.

1.1.6. Ayni Vergi, Resim ve Harçlar

GVK'nın 40 ıncı maddesinin 6 numaralı bendi uyarınca, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi resim ve harçlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Bu giderlerin hasılattan indirilebilmesinin koşulu vergi, resim ve harcın işletmeyle ilgili muamelelere ilişkin olması gerekir. Bununla birlikte işletme ile ilgili olmayan bu nitelikteki giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Her ne kadar bu bent hükmü uyarınca işletmeler tarafından ödenen Motorlu Taşıtlar Vergilerinin gider yazılabileceği sonucu ortaya çıkmakla birlikte, Motorlu Taşıtlar Kanununun 14 üncü maddesi hükmü uyarınca motorlu araçlardan sadece (II) Sayılı Tarifede yer alan minibüs, otobüs ve benzerleri, kamyon, kamyonet, çekici vb. ile ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisi gider olarak dikkate alınabilecek, bunun dışında kalan (I), (I/A)[108] ve (IV) sayılı tarifelerde sayılan taşıtlar (örnek; binek otomobili, panel vb.) için ödenen motorlu taşıtlar vergisi ise gider olarak dikkate alınamayacaktır.

1.1.7. Amortismanlar

GVK'nın 40 ıncı maddesinin 7 numaralı bendi uyarınca, VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. 6728 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle mezkur bende eklenen ve 09.08.2016 tarihinden

108 7061 sayılı Kanunun 24 üncü maddesi ile 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan "(I)" ibaresi "(I), (I/A)," şeklinde değiştirilmiştir.

itibaren yürürlüğe giren parantez içi hükme göre; işletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda mükellefler tarafında doğrudan gider yazılabilecektir.

Amortismanın konusu, VUK'un 313 üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddeye göre; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerleme ölçülerine göre tespit edilen değerinin, VUK hükümlerine göre yok edilmesi, amortisman konusunu oluşturmaktadır.

Aynı maddeye göre, ilgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismana tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismana tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismana tabi tutulamazlar.

Ayrıca VUK'un 313 üncü maddesinin son fıkrasında, 2018 yılı için değeri 1.000 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 1.000 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların amortismana tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabileceği hususunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetlerde bu haddin topluca dikkate alınacağı yine aynı maddede belirtilmiştir.

VUK'un 313 üncü maddesi hükmü uyarınca bir iktisadi kıymetin amortismana tabi tutulabilmesi için belirli şartların varlığı gerekmektedir. Bu kapsamda olmak üzere bir iktisadi kıymetin amortismana tabi tutulabilmesi için gerekli olan şartlar şunlardır;

- İktisadi kıymetin işletmenin envanterine dahil olması,
- İktisadi kıymetin işletmede bir yıldan fazla kullanılması,
- İktisadi kıymetin yıpranma, aşınma ve değerden düşmeye maruz bulunması,

Öte yandan VUK'un 314 üncü maddesinde boş arazi ve boş arsaların amortismana tabi olmadığı hüküm altına alınmış olmakla birlikte, anılan madde hükmü gereğince,

- Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile,
- İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar,

amortismana tabi tutulur.

İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yolların ve harkların, yeraltı ve yerüstü düzenleri olarak aktifleştirilip amortismana tabi tutulması gerekmektedir.

VUK'un mükerrer 320 nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında, bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemeyeceği, dolayısıyla azalan bakiyeler yöntemine geçilemeyeceği belirtilmektedir.

VUK'un mükerrer 320 nci maddesinin 3 numaralı fıkrasında ise, bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebileceği vurgulanmıştır. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirimin yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.

1.1.8. İşletmeye Dâhil Olan Gayrimenkulün İktisadi Değerini Artırıcı Niteliği Olan Isı Yalıtımı Ve Enerji Tasarrufu Sağlamaya Yönelik Harcamalar

Gelir Vergisi Kanununun 40/nci maddesine 6728 sayılı Yasa ile eklenen hükme göre, işletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.

1.1.9. İşverenlerce Sendikalara Ödenen Aidatlar

GVK'nın 40 ıncı maddesinin 8 numaralı bendi hükmü uyarınca, işverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar da kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek bir diğer gider unsurudur. Ancak anılan aidatların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için ödenen aidatın bir aylık tutarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük tutarını aşmaması gerekmektedir. Bentte yer alan hükümden de anlaşılacağı üzere, aidatların gider yazılabilmesi için ödenmesi ve işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerekmektedir. Sendika aidatlarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşması halinde ise, sadece aşan kısım gider olarak dikkate alınmayacaktır.

1.1.10. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

GVK'nın 40 ıncı maddesinin 9 numaralı bendi uyarınca, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse GVK'nın 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.).

1.1.11. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Temizlik, Giyecek, Yakacak ve Gıda Maddeleri

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 bedelleri ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacaktır. 5281 sayılı Kanunla GVK'nın 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendinde ve 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde yer alan "gıda maddelerinin" ibaresi, "gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin" şeklinde değiştirilmek suretiyle mükelleflerce fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin yanı sıra temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin de maliyet bedellerinin 01.01.2005 tarihinden itibaren ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması veya gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirimine olanak sağlanmıştır. Konuyla ilgili açıklamalar 251 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Uygulamadan yararlanabilmek için gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak anılan maddelerin yardımının gıda bankacılığı kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı

bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

İndirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli VUK'un 232 üncü maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir. Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen KDV hariç) yazılı olacaktır. Faturada *"İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır."* ibaresinin yer alması zorunludur.

Ticari işletmeye dahil malların (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli GVK'nın 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Gıda bankacılığı; kişi, kurum ve kuruluşların elinde bulunan ihtiyaç fazlası gıda maddelerinin fakir vatandaşlara dağıtılmasını sağlayacak organizasyonu yürütecek faaliyetler olup, bu faaliyeti sevk ve idare etmek amacıyla kurulan bankalara ise gıda bankaları adı verilmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının gıda bankacılığı ile ilgili olarak verdiği 04/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 40-442 sayılı özelgesinde özetle ".. gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin herhangi bir sektör veya faaliyet ayırımı olmaksızın, gıda bankacılığı kapsamında makbuz karşılığında olmak üzere bağışlayacakları ihtiyaç sahiplerine teslim edilecek gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve 89 uncu maddeleri ile 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen ve yukarıda açıklanan şartlar dahilinde safi kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür." denilmiştir. Mezkur özelgede yer verilen açıklamalardan gıda bankacılığı kapsamında bağışlarda bağış yapan kurumun faaliyetinin gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin üretimi veya ticareti ile ilgili olma zorunluluğunun bulunmadığı, bağış yapan kurum hangi sektörde faaliyet gösterirse göstersin sadece yapılan bağışın gıda bankacılığı kapsamında olup olmadığının önemli olduğu anlaşılmaktadır.

KVK'da gıda bankacılığı ile ilgili olarak gerek indirilecek giderler başlıklı 8 inci maddede gerekse diğer indirimler başlıklı 10 uncu maddede herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle; kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar, gerekli şartları taşımaları kaydıyla, GVK'nın 40 ıncı maddesinin 10 numaralı bendine göre safi kurum kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

Bu kapsamda olmak üzere, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılan bağışların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için şu şartların varlığı gerekmektedir;

- gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışının fakirlere yardım amacıyla "gıda bankacılığı" faaliyetinde bulunan dernek veya vakfa yapılmış olması,
- bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması,
- gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması ve

- yapılacak bağışların şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) makbuz karşılığı yapılması ve
- indirim konusu yapılabilecek bağış tutarının gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli ile sınırlı olması

gerekmektedir.

GVK'nın 40 ıncı maddesinin 10 numaralı bendinde azami bağış miktarı ile ilgili olarak herhangi bir sınır bulunmadığından bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamı, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

1.1.11.1. Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağışın Muhasebe Kayıt Örneği

(R) İnşaat Taahhüt A.Ş. gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan derneğe 251 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gıda ve giyecek malzemeleri bağışlamak amacıyla 09.09.2018 tarihinde KDV dahil 10.800 TL tutarında gıda ve giyecek malzemesi aldığında aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

Bağışa konu gıda ve giyecek malzemelerin alış kaydı

	09/09/2017		
	157 DİĞER STOKLAR	10.800 TL	
	102 BANKALAR		10.800 TL
	/ /		

(R) İnşaat Taahhüt A.Ş. 09.09.2018 tarihinde KDV dahil 10.800 TL'ye aldığı gıda ve giyecek malzemesini 19.09.2018 tarihinde gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan derneğe bağışladığında aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır. (KDV Kanununun 17 nci maddesinin (2-b) bendi kapsamında gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan derneğe yapılan bağışlar KDV'den istisnadır. (R) İnşaat Taahhüt A.Ş.'nin sürekli envanter yöntemini kullandığı kabul edilmiştir.)

	19/09/2018		
	689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	10.800 TL	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		10.800 TL
	Bağışa konu gıda ve giyecek malzemelerin gıda bankacılığı kapsamında bağışı		
	25/11/2024		
	623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	10.800 TL	
	157 DİĞER STOKLAR		10.800 TL
	Bağışa konu gıda ve giyecek malzemelerin maliyet kaydı		
	/ /		

1.1.12. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar

GVK'nın 40 ıncı maddesine 6645 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile eklenen 11 numaralı bent hükmüne göre, Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim

programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.

1.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

KVK'nın "Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı ikinci kısmında yer alan 8 inci maddesinde tam mükellef kurumların bir hesap döneminde elde ettikleri kurum kazancının tespitinde hasılatlarından indirim konusu yapabilecekleri giderler tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Kanunun "Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı üçüncü kısmında yer alan 22 nci maddenin 1 numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre KVK'nın 8 inci maddesi uyarınca tam mükellef kurum kazancı ile dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançların tespitinde hasılatların indirim konusu yapabilecekleri giderler şunlardır;

- Menkul kıymet ihraç giderleri,
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,
- Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılan teknik karşılıklar.

1.2.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri

KVK'nın 8 inci maddesinin (1/a) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin ihraç ettikleri menkul kıymetlere ilişkin tüm giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilmesi mümkündür. Menkul kıymetlerin ihraç giderlerine örnek olarak; senetlerin kağıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri saymak mümkündür.

1.2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin mukayyet değeriyle değerlenip aktifleştirilmesi durumunda, bu giderler VUK'un 286 ncı maddesi hükmü uyarınca mukayyet değeri üzerinden eşit miktarlarda beş yıl süreyle amortisman yoluyla itfa edilebilir veya KVK'nın 8 inci maddesinin (1/b) bendi uyarınca doğrudan gider yazılabilir. Dolayısıyla ilk tesis ve taazzuv giderlerinin doğrudan gider yazılmaları ile amortisman yoluyla itfa edilmesi konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefleri ilk tesis ve taazzuv giderlerini amortisman yoluyla itfa yolunu seçtiklerinde doğrudan gider yazma hakkını kullanamayacaklardır. Diğer taraftan aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderlerinin (beş yıllık süre dolmadan kurumun faaliyetinin sona ermesi veya amortismana tabi tutulmamış kısmının devri durumunda) üzerinden amortisman ayrılmamış bulunan kısmı direkt olarak gider yazılabilir. İlk tesis ve taazzuv giderlerinden başlıcaları şunlardır:

- İş ve piyasa etüd giderleri,
- Şirket esas mukavelesinin hazırlanması için yapılan giderler,
- Kuruluşla ilgili seyahat giderleri,
- Ayni sermaye konulması halinde, ayni sermaye ile ilgili ekspertiz için ödenen mahkeme harçları ve bilirkişi ücretleri,
- Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderler.
- Hisse senedi tab ve çıkarma giderleri,
- İşçi ve personelin eğitim giderleri
- Tecrübe imalatı giderleri,
- Tanıtma ve reklâm giderleri,
- Mahkeme, noter, tasdik ve tescil giderleri,
- Kurumun hukuki kuruluşunu tamamladığı günden normal faaliyetin başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri niteliğindeki giderler.

1.2.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler İle Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

Kurumlar vergisi mükelleflerinin genel kurul toplantıları için yapacakları giderler; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşur. Ancak hissedar veya ortakların, toplantıya katılmak için yaptıkları giderlerin, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bunun gibi, kurumca üstlenilmiş olsa bile, toplantı dolayısıyla yapılan ziyafet ve kokteyl giderleri gibi özel nitelikteki giderlerde, hasılattan indirim konusu yapılamaz.

Öte yandan kurumların, tasfiye, birleşme ve fesih dolayısıyla yapacakları giderlerde kurum kazancının tespitinde hasılattan indirim konusu yapılabilecektir. Birleşme (ve devir) halinde, hem münfesih (birleşen veya devir alınan) hem de yeni (birleşilen veya devir alan) kurum bünyesinde, birleşme ve devre bağlı olarak bir takım giderler yapılır. Bu giderlerden birleşilen veya devir alan kurum bünyesinde yapılanlar, ilk tesis ve taazzuv gideri niteliğindedir. Çünkü, birleşilen veya devir alan kurumda yapılan bu giderler işlerin devamlı olarak genişletilmesine yöneliktir. Dolayısıyla, bu türden giderler ilk tesis ve taazzuv giderleri kapsamında değerlendirilir.

KVK'nın 8 inci maddesinin (1/c) bendi uyarınca hasılattan indirilebilecek birleşme ve devir giderleri, münfesih kurumlardaki giderleri kapsar. Madde hükmünde, birleşme giderlerinin, tasfiye ve fesih giderleri ile birlikte sayılmış olmasının nedeni de budur.

1.2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş (Eshamlı) Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı

KVK'nın 8 inci maddesinin (1/ç) bendinde eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payının, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Eshamlı komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından, komandite ortaklara düşen kâr payı dışında kalan tutardır. Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, GVK'nın 37 inci maddesi hükmü uyarınca şahsi ticari kazanç hükmündedir ve bunun bir sonucu olarak; komandite ortakların hisseli komandit şirketten aldıkları kâr payları, ilgili bulunduğu hesap döneminin son günü (31.12) itibariyle elde edilmiş olduğundan, hesap dönemini takip eden yılın Mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar beyan edilirler.

Bu nedenle KVK'nın 8 inci maddesinin (1/ç) bendinde eshamlı komandit şirketlerde, komandite ortağa düşen kâr payının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece mükerrer vergilemenin de önüne geçilmiş olmaktadır.

1.2.5. Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları

KVK'nın 8 inci maddesinin (1/d) bendinde katılma bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarının, söz konusu kurum kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, katılım bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri karşılığında yaptıkları kâr payı ödemeleri, finansman gideri niteliğinde olduğundan söz konusu giderlerin GVK'nın 40 ıncı maddesinin 1 numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

Ayrıca, mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları bu nitelikteki krediler için hesapladıkları finansman giderleri de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider mahiyetinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

1.2.6. Sigorta ve Reasürans Şirketleri Tarafından Ayrılan Teknik Karşılıklar

KVK'nın 8 inci maddesinin (1/e) bendinde, sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait ayrılacak teknik karşılıkların bent metninde yer alan hesaplama ve şartlar dikkate alınarak kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu bent hükmüne göre, sigorta ve reasürans şirketlerinin gider olarak dikkate alabilecekleri teknik karşılıkları şunlardır:

- Muallak hasar ve tazminat karşılıkları,
- Kazanılmamış prim karşılıkları,
- Hayat sigortalarında matematik karşılıklar,
- Dengeleme karşılığı,
- Deprem hasar karşılıkları.

Bununla birlikte, bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıklarının ertesi bilanço döneminde aynen kâra nakledilmesi gerekmektedir.

14.06.2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun[109] 45 inci maddesi ile 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu[110] yürürlükten kaldırılmıştır. Daha önce 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 25 inci maddesinde düzenlenen teknik karşılıklar; 5684 sayılı Sigortacılık Kanununun ise 16 ncı maddesinde düzenlenmiştir.

5684 sayılı Sigortacılık Kanununun "Teknik Karşılıklar" başlıklı 16 ncı maddesinde; sigorta ve reasürans şirketlerinin ayırmak zorunda oldukları karşılıklar arasında muallak hasar ve tazminat karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları ve hayat sigortalarından matematik karşılıklar sayılmakla beraber deprem hasar karşılıkları ise sayılmamıştır. Söz konusu Kanunun geçici 5 inci maddesi hükmüne göre; bu Kanunla mülga 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 25 inci maddesi uyarınca ayrılan deprem hasar karşılıklarının, bu Kanunun yürürlüğe girmesini izleyen üç ay içinde ihtiyarî yedek akçelere devrolunması gerekmektedir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, yukarıda sayılan teknik kar-

109 14.06.2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

110 30.12.1959 tarih ve 10394 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

şılıkların gider olarak dikkate alınabilmesi için aranılan şartlar ve bu karşılıkların hesaplanması ile ilgili geniş açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğ uyarınca, sigorta ve reasürans şirketlerinin gider olarak dikkate alabilecekleri teknik karşılıklara ilişkin uygulama aşağıdaki şekilde olacaktır.

1.2.6.1. Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun 16 ncı maddesinin 6 ncı fıkrasında, muallâk tazminat karşılığı; *"kayda geçmiş ancak ödenmemiş tazminat tutarları ile gerçekleşmiş ancak kayda geçmemiş tahmini tazminat tutarları ve bu tazminatlar ile ilgili yapılan gider karşılıkları ve bu tutarların yetersiz kalması durumunda yeterlilik için Müsteşarlıkça belirlenen esaslar çerçevesinde ayrılan ek karşılıklardan oluşur."* şeklinde tanımlanmıştır.

Bu karşılıklar,

- Tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerlerinden reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,
- Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,
- Saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından

oluşmaktadır.

Sigorta kapsamına giren bir hasarın ortaya çıkması, sigorta şirketinin poliçede öngörülen şartlarla hasar bedelini ödemesini gerektirmektedir. Hesap dönemi içinde ortaya çıkmış hasarlarla ilgili tazminat, aynı dönem içinde ilgili kişiye ödenmiş ya da mahiyet ve miktar olarak kesinleşmiş olmasına rağmen henüz ödenmemiş olabilir. Bu gibi durumlarda ödenmiş veya tahakkuk etmiş olan tazminat bedeli, ticari kazancın tespitine ilişkin esaslar dahilinde aynı dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Bazı durumlarda ise hasarla ilgili gerekli evrakların temin edilememesi, ekspertiz işlemlerinin sonuçlandırılmaması veya sigorta şirketi ile sigortalı arasındaki anlaşmazlık dolayısıyla ödenecek tazminat tutarı hesap dönemi sonuna kadar belirli bir hale gelip kesinleşememektedir. Bu durumda, tazminatın tahmini değeri üzerinden bu madde uyarınca hesaplanacak muallak hasar karşılığı giderlere intikal ettirilebilecektir

Muallak hasar ve tazminat karşılığının aktüeryal zincirleme merdiven metodu kullanılmak suretiyle hesaplanmasında, her bir branş için gerçek durumu en iyi yansıtan yöntemin belirlenmesi, Hazine Müsteşarlığının izni alınmadan bu yöntemin 3 yıl değiştirilmemesi ve negatif sonuç veren branşlardaki tutarın da tamamının hesaplamalarda dikkate alınması gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanan muallak hasar ve tazminat karşılıkları 2012 vergilendirme döneminden itibaren gider olarak indirilebilecektir. Söz konusu hesaplamada, mükelleflerin gerçek durumu en iyi yansıtan yöntemi seçmediklerinin tespiti halinde ise gerekli tarhiyatların yapılacağı tabiidir.

1.2.6.2. Kazanılmamış Prim Karşılıkları

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun 16 ncı maddesinin 2 nci fıkrasına göre; kazanılmamış primler karşılığı; yürürlükte bulunan her bir sigorta sözleşmesine ilişkin olarak yazılan brüt primin gün esasına göre takip eden hesap dönemine veya dönemlerine sarkan kısmından; yürürlükte bulunan yıllık hayat sigortaları ile süresi bir yılı aşan birikim priminin de alındığı hayat sigortalarında ise yazılan brüt primlerden varsa birikime ayrılan kısım düşüldükten sonra kalan tutarın takip eden döneme veya

dönemlere sarkan kısmından oluşur. Ancak, gün esasına göre karşılık hesaplaması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde, sekizde bir esasına göre kazanılmamış primler karşılığı ayrılması mümkündür.

KVK'nın 8 inci maddesinin (1/e) bendinin 2 numaralı alt bendinde kazanılmamış prim karşılıkları düzenlenmektedir. Bu karşılıklar, yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır.

Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının %25'ini geçemez. Maddede ayrıca, gün bazlı hesaplama yöntemi uygulamasının istisnası olarak kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Sigorta ve reasürans şirketlerine münhasır olmak üzere, kurum kazancından, anılan bent hükmüne istinaden karşılık ayrılabilmesi suretiyle istisnai bir uygulamaya yer verilmiştir. Buna göre, sigorta ve reasürans şirketlerinin, tahakkuk esasına göre tespit ettikleri kurum kazançlarından, kazanılmamış prim karşılıklarını ayrıca indirebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Cari yıl gelirlerinin bir kısmının, karşılık olarak ayrılmak suretiyle izleyen yıla devredilmesi uygulaması sadece sigorta ve reasürans şirketlerince yapılabileceğinden, sigorta acentelerinin, bu hükme istinaden komisyon gelirlerini gün esasına göre tespit ederek ilgili oldukları dönemde gelir yazabilmeleri imkanı bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, sigorta acentelerince sigorta komisyon gelirlerinin tamamının tahakkuk ettiği dönemde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. Sigorta şirketlerince ödenen komisyon giderleri de yukarıdaki örnekte olduğu gibi tahakkuk ettiği dönemde gider olarak dikkate alınacaktır.

1.2.6.3. Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar

5684 sayılı Sigortacılık Kanununun 16 ncı maddesinin 5 inci fıkrasında, matematik karşılık; "bir yıldan uzun süreli hayat, sağlık, hastalık ve ferdî kaza sigortası sözleşmeleri için sigorta şirketleri tarafından sigorta ettirenler ile lehdarlara olan yükümlülüklerini karşılamak üzere sözleşme teknik esaslarında belirtilen, istatistiksel ve aktüeryal yöntemler kullanılarak hesaplanan karşılıklar ile taahhüt edilmişse, bu karşılıkların yatırıma yönlendirilmesi sonucu elde edilen gelirden sigortalılara ayrılan pay karşılıkları toplamıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

KVK'nın 8 inci maddesinin (1/e) bendinin 3 numaralı alt bendinde hayat sigortalarında matematik karşılıklar düzenlenmiştir. Bu karşılıkların her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanacağı belirtildikten sonra, bunların gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr paylarının giderler arasında gösterilemeyeceği belirtilmiştir.

Sigortacılıkta matematik karşılıklar, sigortalılardan alınan primler üzerinden hesaplanan karşılıklar ile bu şekilde ayrılan karşılıklara yürütülen faizler olmak üzere iki kısımdan meydana gelmektedir. Başka bir ifade ile bu karşılıklar, kendine ait giderleri olan bir fondur. Matematik karşılıklar, her sigorta sözleşmesi üzerinden ayrı ayrı olmak üzere, sigorta aktüerya hesaplarına göre ve belirli istatistiki veriler dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Sigortacılık mevzuatına göre hesaplanan matematik karşılıklar kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Matematik karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş menkul kıymetlere yatırılarak vergiye tabi olmayan kazanç elde edilmesi halinde, matematik karşılıkların kendine ait faiz şeklindeki giderlerinin de vergi matrahı ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Öte yandan, sigorta ve reasürans şirketlerinde, hayat sigorta branşında teminat sağlayan şirketlerin, hayat matematik karşılıklarının yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratları üzerinden yapılan vergi kesintileri KVK'nın 34 üncü maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca söz konusu sigorta şirketlerinin beyannameleri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

1.2.6.4. Dengeleme Karşılığı

Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere Hazine Müsteşarlığınca belirlenen branşlar için ayrılan karşılıktır. Müsteşarlık, bu karşılığı ikame edecek şekilde, belirlenen usûl ve esaslar çerçevesinde ihtiyat ayrılmasına karar verebilir.

Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılan dengeleme karşılıklarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği konusunda, KVK'nın 8 inci maddesinin (1/e) bendinin 5766 sayılı Kanunla[111] değişik 4 numaralı alt bendinde belirleme yapılmıştır. Buna göre, sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarının kurum kazancından indirilmesi mümkündür. Diğer branşlar için ayrılan dengeleme karşılıklarının ise kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

1.2.6.5. Deprem Hasar Karşılıkları

Yukarıda belirtildiği üzere, 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu yürürlükten kaldırılarak, yerine 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu getirilmiştir. Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılması zorunlu olan teknik karşılıklar konusu 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun 16 ncı maddesinde düzenlenmiş olup, maddede deprem hasar karşılıklarına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Öte yandan, söz konusu Kanunun geçici 5 inci maddesinde ise mülga 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 25 inci maddesi uyarınca ayrılan deprem hasar karşılıklarının, bu Kanunun yürürlüğe girmesini izleyen üç ay içinde ihtiyarî yedek akçelere devrolunmasının gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, 5684 sayılı Kanunla birlikte sigorta şirketlerince deprem hasar karşılıkları adı altında karşılık ayrılmamaktadır. Bu düzenlemeye paralel olarak, KVK'nın 8 inci maddesinin (1/e) bendinin 4 numaralı alt bendinde yer alan, deprem hasar karşılıklarının kurum kazancından indirilebileceğine dair hüküm 5766 sayılı Kanunla kaldırılmıştır.

1.3. ÖZEL KANUNLAR UYARINCA SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Safi kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler sadece GVK ile KVK'da belirtilenler ile sınırlı değildir. Bir çok özel Kanunda gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilecek giderler belirtilmiş olup, bu giderler genellikle sosyal amaçlı bağış ve yardımlara ilişkindir. Özel Kanunlarda yapılan düzenlemeler uyarınca gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indirilmesi kabul edilen giderlerden bir kısmı aşağıdaki gibidir.

1. VUK'un 270 inci maddesinin son fıkrası hükmünde, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak alım ve taşıt alım vergilerini maliyet be-

111 06.06.2008 tarih ve 26898 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

deline ithal etmekle veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttir denilmek suretiyle bu giderlerin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine cevaz verilmiştir.

2. KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde gider olarak indirilmesi kabul edilebilecek katma değer vergileri aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

a. Binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir. (KDV Kanununun 30 uncu maddesinin (1/b) bendi ile 58 inci maddesi)

b. Zayi olan mallar nedeniyle indirim konusu yapılamayan katma değer vergisi gider olarak dikkate alınabilecektir. (KDV Kanununun 30 uncu maddesinin (1/c) bendi ile 58 inci maddesi)

c. 1.1.2019 tarihinden geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi gider olarak dikkate alınabilecektir. (KDV Kanununun 30 uncu maddesinin (1/e) bendi ile 58 inci maddesi)

d. Promosyon ürünleri nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinden satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım hariç, kalan kısım gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alınabilir. (KDV Genel Uygulama Tebliğ)

e. Bankalarda yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacağından gider olarak dikkate alınabilir.

3. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesine göre, ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar ile II sayılı tarifede belirtilen taşıtların motorlu taşıtlar vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilir.

4. 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 53 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre krediler ve diğer alacaklarla ilgili olarak ayrılan özel karşılıkların tamamı, ayrıldıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

5411 sayılı Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre; kredi kuruluşları nezdlerindeki tasarruf mevduatı ve gerçek kişilere ait katılım fonları, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından sigorta ettirileceği hükmolunmuştur. Mezkur maddenin beşinci fıkrasına göre kredi kuruluşlarınca Fona ödenen sigorta primleri kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilecektir.

Diğer taraftan 5411 sayılı Kanunun 143 üncü maddesinin birinci fıkrasında; Bankalar ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunu dâhil diğer malî kurumların alacakları ile diğer varlıklarının satın alınması, tahsili, yeniden yapılandırılması ve satılması amacıyla, kuruluş ve faaliyet esasları Kurul tarafından belirlenen varlık yönetim şirketleri de kurulabileceği hükmolunmuş, dördüncü fıkrası ile varlık yönetim şirketlerinin gerçekleştirdikleri işlemleri nedeniyle doğmuş veya doğması beklenen, ancak miktarı kesin olarak belli olmayan zararlarını karşılamak amacıyla ayırdıkları karşılıkların tamamı karşılığın ayrıldığı yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilecektir.

1.4. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek GideRler İle İlgili Örnek Özelgeler

1.4.1. Performans Artışı Amacıyla Personele Yaptırılan Tatil Masraflarının Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı[112]

Buna göre, işyerinde çalışan personelin iş gücünü geliştirmek, performansını artırmak amacıyla konaklamaları için ödenecek otel masraflarının mesleki faaliyetle ilgili bir gider olmaması nedeniyle serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, bu masrafların personelin ücretine yansıtılması ve ücrete ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi koşuluyla serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

1.4.2. Seyahat Güvence Programı Kapsamında Ödenen Tazminatlara İlişkin Vergi Uygulaması[113]

Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanların kusurundan kaynaklanmayıp, işle ilgili olarak ve yapılan sözleşmeye istinaden ödenen tazminatlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

(…) Bu çerçevede, sözleşme imzalanan havayolu şirketlerinin kusurları dolayısıyla mağdur durumda bulunan yolculara ödenen tazminat bedelleri için, bir mal teslimi veya hizmet ifası söz konusu olmadığından fatura düzenlenmesi söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, ödenen söz konusu tazminatların ödendiğine ilişkin düzenlenecek belgelerin, banka dekontlarının ve hesap ekstrelerinin bu ödemeler açısından tevsik edici belge olarak kullanılması mümkün bulunmaktadır.

1.4.3. Yabancı Müşterilerin Talepleri Doğrultusunda Spor Kulüplerinden Kiralanacak Localar İçin Yapılan Ödemelerin İlgili Dönemde Temsil ve Ağırlama Gideri Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı[114]

Yurt dışından gelen müşterilerin bazı takımların maçlarını staddan izleyebilmeleri için loca kiralanması nedeniyle ödenecek kira bedelleri, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi esnasında yapılan bir harcama ve gider unsuru gibi görünmekle beraber geliri doğuran olayla açık ve güçlü bir illiyet bağı mevcut değildir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yurt dışı müşterilerin talepleri doğrultusunda stat locaları kiralanması nedeniyle ödenecek kira bedelleri, kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider olarak kabul edilemeyeceğinden, söz konusu ödemeler, safi kurum kazancının tespitinde gider olarak değerlendirilemeyecektir.

1.4.4. Yetki Belgesi İçin Ödenen Tutarın Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı[115]

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ticari faaliyet kapsamında uluslararası taşıma yapılabilmesi için gerekli olan ve Ulaştırma Bakanlığından beş yıllık dönemi kapsayacak şekilde alınan R2 yetki belgesi dolayısıyla tek seferde yapılan ödemelerin, dönemsellik ilkesi gereğince yetki belgesinin süresiyle orantılı olarak ilgili dönemlerde

112 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/10/2013 tarih ve 62030549-120[40-2013/477]-1649 sayılı özelgesi.

113 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06/09/2013 tarih ve 11395140-019.01-1456 sayılı özelgesi.

114 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/08/2013 tarih ve 64597866-125[8-2013]-130 sayılı özelgesi.

115 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/05/2013 tarih ve 62030549-125[8-2013/47]-775 sayılı özelgesi.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendine göre safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

1.4.5. Asıl Borçlunun Borcunu Ödememesi Dolayısıyla Kefil Olarak Ödenen Banka Kredisinin Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı[116]

Asıl borçlunun kullanmış olduğu krediyi geri ödememesi halinde kefil olarak ödenecek tutarın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan bir gider niteliğinde bulunmaması nedeniyle safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

1.4.6. Sözleşmeyle Başka İşyerine Nakil Edilen İşçiye Ödenecek Kıdem Tazminatı[117]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, işçinizin ... devrine ilişkin sözleşmenin incelenmesinden söz konusu işçinin şirketinizde çalıştığı sürede elde ettiği tüm haklarıyla devredilmiş olup sosyal haklarının da ... tarafından karşılanacağı kararlaştırılan eski işçinize ait kıdem tazminatı kanundan veya sözleşmeden kaynaklanmaksızın şirketinizce ödeneceğinden safi kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

1.4.7. Holding Şirketleri Arasında Hizmet Devir Sözleşmesi İle Personel Devri Durumunda Devralan Şirketin Devirden Önceki Döneme İlişkin Kıdem Tazminatlarını Gider Yazıp Yazamayacağı[118]

İşverenler arasında hizmet sözleşmesi devri hukuken mümkün olmakla birlikte, gerek aynı grup şirketleri arasında, gerekse birbirinden bağımsız işverenler arasında işçi aktarmalarında kıdem tazminatlarının nasıl ödeneceğine dair düzenlenmiş açık bir hüküm mevzuatımızda bulunmamaktadır.

4857 sayılı İş Kanununun 120 nci maddesine göre, işten ayrılan personele ödenecek kıdem tazminatı tutarının; personelin sadece ödemeyi yapacak firmada çalıştıkları süreler ve aldığı ücret tutarı esas alınarak hesaplanması gerekmekte olup, bu şekilde hesaplayarak ödenecek kıdem tazminatı tutarlarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Ancak, holding şirketleri arasında devrolan personele daha önce çalıştıkları şirketlerce, şirketlerinde çalışılan süre ve ücretler esas alınarak hesaplanarak ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının, devir alan şirketçe ödenmesi halinde, söz konusu tutarlar şirketle ilgili yapılmış bir gider olmadığından, kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

1.4.8. Şirket Tarafından Rödovansçı Adına Ödenen Yıllık Arazi Kullanım, Ağaçlandırma Bedeli, Teminat, Yıllık Ruhsat Harcı, Yıllık Devlet Hakkı ve Diğer Giderlerin Gider ve İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[119]

Şirket tarafından rödovansçı adına ödenen yıllık arazi kullanım, ağaçlandırma bedeli, teminat, yıllık ruhsat harcı, çevre uyum teminat bedeli, yıllık devlet hakkı ve diğer giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

---

116 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/01/2013 tarih ve 62030549-KVK 8-95 sayılı özelgesi.

117 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27/11/2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-3090 sayılı özelgesi.

118 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01/07/2014 tarih ve 62030549-125[6-2013/207]-1746 sayılı özelgesi,

119 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/04/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-473 sayılı özelgesi.

1.4.9. Kat Karşılığı İnşaat İşi Yapan Müteahhit Şirketin Sözleşme Gereği Arsa Sahibi Adına Yapacağı Ödemelerin Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[120]

Halen yapılmakta olan iki ayrı kat karşılığı inşaat işine ilişkin olarak vergi mükellefi olmayan gerçek kişi arsa sahibi ile imzalanan sözleşme gereği inşaat işine ilişkin olarak arsa sahibi adına karşılanan tapu harçları, ruhsat ve proje tasdik harçları, yapı denetim ücretleri ile sözleşme damga vergileri ve benzeri ödemeler dolayısıyla arsa sahibi adına düzenlenen belgelerin gider belgesi olarak kullanılması ve bu harcamaların kurum kazancınızın tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefi tüzel kişi arsa sahibi ile imzalanan sözleşme kapsamında yapmakta olunan inşaat işine ilişkin yapı ruhsatının arsa sahibi adına düzenlenmesi nedeniyle, inşaat maliyetinin bir unsuru olan ve arsa sahibi adına ödenen tapu harçları, ruhsat ve proje tasdik harçları, yapı denetim ücretleri ile sözleşme damga vergilerinin bu sözleşme kapsamında düzenlenecek faturaya istinaden arsa sahibi şirkete yansıtılması halinde, fatura bedelinin inşaatın maliyetine intikal ettirilerek kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak, söz konusu faturalara istinaden tahakkuk edecek tutarların da kurum kazancınıza dahil edileceği tabiidir.

1.4.10. İş Kazası Sonucu Bilirkişi Raporu ve Mahkeme Kararına İstinaden SGK'ya Ödenen Tazminat İle Geçici İş Görmezlik Ödeneği ve Hastane Masraflarının Gider Yazılıp Yazılamayacağı[121]

Kurumlarca işle ilgili ödenen tazminatlar, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulunsa dahi, kurumların, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurundan kaynaklanan bir tazminat ödemesi olması halinde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, mahkeme kararına göre %50 kusur oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak ödenen tazminat, geçici iş görmezlik ödeneği ve hastane masraflarının 5520 sayılı Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

1.4.11. Değeri Düşen Emtianın Takdir Komisyonu Kararında Belirlenen Emsal Bedeli İle Stoklardaki Maliyet Bedeli Arasındaki Farkın Hangi Tarihte Gider Yazılacağı[122]

Emtianın emsal bedelinin takdir komisyonu tarafından tespit edildiği hususunun bildirildiği tarih itibarıyla değer düşüklüğü belli olduğundan emtianın maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın takdir komisyonu kararının tebliğ edildiği takvim yılında gider olarak dikkate alınması mümkündür.

1.4.12. Sözleşmesi Feshedilen İşçiler İçin Hesaplanan Kıdem Tazminatının Bir Kısmının, İleriki Tarihte Ödenmesi İçin Senet Düzenlenmesi Durumunda, Kıdem Tazminatlarının Ne Zaman Gider Yazılacağı[123]

Kıdem tazminatının gider kaydı konusunda Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı mad-

120 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-820 sayılı özelgesi.

121 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/02/2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-728 sayılı özelgesi.

122 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-740 sayılı özelgesi.

123 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 sayılı özelgesi.

desinde özel bir hüküm olmamakla birlikte aynı maddenin 3 üncü bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre senedin vade tarihinde ödenecek kıdem tazminat tutarlarının, ödemenin yapıldığı vade tarihi itibariyle kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

1.4.13. Şirket Yöneticilerinin İşin Gereği Yaptıkları Ulaşım, Konaklama, Yemek vs. Harcamalarını Kredi Kartı İle Gerçekleştirmeleri Durumunda, Yapılan Harcamaların Gider Kaydedilip Kaydedilemeyeceği Hususunun K.V.K. ve V.U.K. Açısından Değerlendirilmesi[124]

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi maksadıyla yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu giderlerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması gerekmekte olup bu mahiyette olmayan giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; şirket yöneticilerinin ticari faaliyetler ile ilgili olarak, işin önem ve genişliği ile orantılı ve seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla, yapmış olduğu yurt içi ve yurt dışı seyahatlerde; ulaşım, konaklama, yemek gibi harcamalara ait giderlerin kurum kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu harcamaların, Vergi Usul Kanununun 229 ve takip eden ilgili maddelerinde yer alan belgelerden biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

(…) Buna göre, yurt içi ve yurt dışı seyahatlerde; ulaşım, konaklama, yemek gibi harcamalara ait giderlerin kurum kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilinmesi için öncelikle söz konusu harcamaların, Vergi Usul Kanununun 229 ve takip eden ilgili maddelerinde yer alan belgelerden biri ile tevsik edilmesi gerekecektir. Ayrıca, yurt dışı seyahatlerde yapılan harcamalarının gider unsuru olarak dikkate alınabilmesi, söz konusu harcamalar karşılığında yurtdışından alınan belgelerin, hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde muteber bir belge olarak kabul edilmesi halinde mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, kredi kartı ile gerçekleştirilen harcamalara ilişkin olarak düzenlenen kredi kartı hesap özetleri veya sliplerinin gider belgesi olarak kullanılması da mümkün bulunmamaktadır.

1.4.14. 5947 Sayılı Kanunla Değişik 1219 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılan Mesleki Mali Sorumluluk Sigorta Prim Ödemelerinin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirim Konusu Yapılması[125]

Buna göre, 1219 sayılı Kanun'a 5947 sayılı Kanun'la eklenen Ek 12'nci madde uyarınca çalışan tabip, diş tabibi ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanlara, tıbbi kötü uygulama sebebi ile kişilere verebilecekleri zararlar ile bu sebeple kendilerine yapılacak rücuların karşılaması amacıyla yaptırılması gerekli olan mesleki malî sorumluluk sigortasının istihdam eden olarak kanuni zorunluluk kapsamında şirketinizce ödenen %50 oranındaki prim tutarlarının kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

---

124 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK - 228-53 sayılı özelgesi.

125 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-820 sayılı özelgesi.

1.4.15. Dil Eğitimi Alan Personelin Kurs Ücretinin Şirket Tarafından Karşılanması[126]

Bu hükümlere göre, dil kursuna katılan personel için dil kursunu düzenleyen kuruluşa veya kursa katılan personele ödenecek ders ücretlerinin bir kısmının karşılanması halinde, yapılan bu ödemelerin ücret ödemesi kabul edilerek vergilendirilmesi gerekir.

1.4.16. Sigorta Prim Kesintisinin Kurum Kazancından İndirim Konusu Yapılabileceği[127]

5763 sayılı Kanun hükümlerine istinaden işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden ve Hazinece karşılanan tutarın, kurum kazancınızın tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir.

5510 sayılı Kanunun 81/ı maddesi kapsamında işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutarın Hazine tarafından karşılanması nedeniyle işçilik maliyetleri içerisinde yer alan sigorta primlerinde dolayısıyla da toplam maliyetlerde bu tutar kadar bir azalma meydana gelmekle birlikte söz konusu tutar Hazine tarafından işveren adına ilgili Kuruma aktarıldığından, bu tutar indirilmeksizin belirlenen toplam hakediş bedelinin K.D.V. matrahı olarak dikkate alınması ve bu bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

1.4.17. Şirketin Fiilen Çalışan Ortaklarının Ödemesi Gereken Sosyal Güvenlik Primlerinin Şirket Tarafından Ödenmesi[128]

5510 sayılı Kanun gereğince ödenen sosyal güvenlik primlerinin, ödenmiş olması şartıyla, ödendiği yılda yıllık gelir vergisi beyannamesinde sadece serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyet sonucu elde edilen serbest meslek kazancından veya ticari kazançtan indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer bir ifadeyle, 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinde belirtildiği üzere, diğer şirket ve donatma iştiraklerinin tüm ortaklarının, bu ortaklık nedeniyle elde ettikleri menkul sermaye iratlarını beyan ederken, sosyal güvenlik primlerini yıl içerisinde ödemek kaydıyla beyan edilecek gelirlerden indirilmesi mümkün olup, söz konusu sosyal güvenlik primlerinin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

1.4.18. Finansal Kiralamaya Konu Mala İlişkin Tahsil Edilemeyen Kira Bedellerinin Giderleştirilmesi[129]

Buna göre, finansal kiralama sözleşmesinin feshi halinde kiralayanın vadesi gelmemiş finansal kiralama bedelleri ile varsa bunu aşan zararının, finansal kiralamaya konu malın üçüncü kişilere satılmasından ya da kiralanmasından elde edilen satış bedeli üzerinden karşılanması gerekmektedir. Dolayısıyla, feshedilen finansal kiralama sözleşmesi dolayısıyla kiracı adına düzenlenmiş olup tahsil edilmeyen kira faturalarındaki alacaklarınızın kiralamaya konu iktisadi kıymetin üçüncü kişilere satışından veya kiralanmasından doğan satış bedelinden tazmini cihetine gidilmesi; satış bedelinin vadesi gelmemiş finansal kiralama bedelleri ile varsa şirketinizin bunu aşan zararını karşılamaması durumunda ise söz konusu tutarın kiracı tarafından kiralayana öden-

126 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/02/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/5-13 sayılı özelgesi.

127 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01/02/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-79 sayılı özelgesi.

128 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/04/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-35 sayılı özelgesi.

129 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/09/2015 tarih ve 62030549-125[6-2013/141]-78895 sayılı özelgesi.

mesi gerekmekte olup bu durumda şirketinizin söz konusu alacağını kiracı nezdinde takip etmesi gerektiği izahtan varestedir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, feshedilen finansal kiralama sözleşmesi dolayısıyla kiracı adına düzenlenmiş olup tahsil edilmeyen kira faturalarındaki alacakların kiralamaya konu kıymetin üçüncü kişilere satışından veya kiralanmasından doğan satış bedelinden karşılanması; satış bedelinin şirketinizin zararını karşılamaması durumunda ise aradaki farkın kiracı nezdinde takibi gerektiğinden, söz konusu alacakların kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

1.4.19. İş Akdi Feshedilen İşçiye Ödenecek Olan Kıdem ve İhbar Tazminatlarının Hangi Dönemde Gider Yazılacağı[130]

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; kıdem ve ihbar tazminatının gider kaydı konusunda Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde özel bir hüküm olmamakla birlikte maddenin birinci fıkrasının 3 numaralı bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir.

Bu nedenle, iş akdinin fesih sözleşmesi ile sona erdirilmesi veya mahkeme kararı dolayısıyla şirketiniz tarafından çalışanlarınıza ödenecek kıdem ve ihbar tazminatı giderlerinin, yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, söz konusu ödemeler dolayısıyla yapılan vergi tevkifatlarının, Gelir Vergisi Kanununun 98 inci maddesine istinaden ödemenin yapıldığı ayı takip eden ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu tazminatın 1475 sayılı Kanunun 14 üncü maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatına tekabül eden kısmı gelir vergisinden istisna olup, kıdem tazminatının istisnayı aşan kısmı ile ihbar tazminatının tamamı ise Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi uyarınca ücret olarak kabul edilecek ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır.

1.14.20. İhracatı Yapılan Yazılım Hizmetine İlişkin Olarak İhraç Tarihinden Sonra Yapılan Harcamaların Giderleştirilmesi[131]

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz tarafından yurt dışına satılan yazılıma ilişkin olarak ihracat tarihinden sonra ortaya çıkan sorunların giderilmesi amacıyla başka bir şirketten aldığınızı belirttiğiniz hizmet dolayısıyla ortaya çıkan giderin;

- Yazılım satışı yaptığınız şirketle aranızda yapılan sözleşmede, satış sonrasında ortaya çıkan sorunların şirketinizce giderileceğine ilişkin olarak hüküm bulunması,

- Söz konusu gider ile kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması,

- Yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip olması,

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun tevsik edici belgelerle belgelendirilmesi,

130 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/03/2015 tarih ve 84098128-120.01.02.07[40-2013-3]-143 sayılı özelgesi.

131 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/02/2015 tarih ve 38418978-125[6-14/5]-211 sayılı özelgesi.

şartıyla kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

1.14.21. Şirket Kuruluşundan Önce Ödenen Kiraların Gider Yazılıp Yazılamayacağı ve Sigorta Acentesinin Ba Bs Formu Verip Vermeyeceği[132]

Buna göre, şirketinizin tüzel kişilik kazanmadan önce şirket kurucusu tarafından kiralanan işyeri için yapılan kira ödemelerinin gider olarak kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde; sigorta şirketleri ve acenteleri ana faaliyet konusu ile ilgili dekont ve poliçe bilgilerini Btrans üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığına gönderdiklerinden, bu bilgileri Ba-Bs bildirim formuna dahil etmelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak, diğer belgelere dayalı olarak yapılan mal ve hizmet alış/satışlarını genel esaslar çerçevesinde Ba-Bs formları ile bildirmek zorundadırlar.

Ayrıca, bildirim verme yükümlülüğü bulunan, ancak tüm alış ve satışları belirtilen haddin altında kalan mükelleflerin, Ba-Bs formlarını Tablo II dışındaki tüm bilgileri doldurmak suretiyle vermek zorunda olmaları nedeniyle bildirimde bulunacak mal ve/veya hizmet alış/satışları olmasa bile form Ba-Bs bildirimlerini vermeleri gerekmektedir.

1.14.22. Alınan İhaleler Kapsamında Resmi Kurumlara Yapılan Akaryakıt Teslimlerine İlişkin Sözleşmelerin İmzalandığı Yıl İle Akaryakıtın Teslim Edildiği Yılın Farklı Olduğu Hallerde Sözleşmeden Doğan Damga Vergisi İle Kamu İhale Kurum Paylarının Tek Seferde mi Gider Yazılacağı Yoksa Satılan Malın Maliyeti İle mi İlişkilendirileceği[133]

Buna göre, mükellefin akaryakıt satışlarına ilişkin olarak düzenlenen sözleşmelerden doğan damga vergisi, ihale karar damga vergisi ve kamu ihale kurum paylarının, teslim edilen akaryakıt maliyetleriyle ilişkilendirilmeksizin ödendikleri dönem kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

1.14.23. Kat Karşılığı Yapılan İnşaat İşlerinde Stoklara Alınan ve Satılamayan Dairelere İlişkin Yapılan Elektrik-Yakıt vs. Masrafların Gider Yazılıp Yazılamayacağı[134]

Buna göre, kat karşılığı yapılan inşaat işi kapsamında iktisap edilen ve stokta bulunan daireler için yapılan yakıt, elektrik vb. giderlerin kazancın elde edilmesi ve idamesiyle ilgili olması şartıyla kurum kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

1.14.24. Ticari Alacaklarını Sigorta Ettiren İşletmenin Sigorta Miktarını Aşan Ek Prim Tutarını Dönemsellik İlkesi Gereği Gider Yazması[135]

Buna göre, 01.07.2014 - 01.07.2015 dönemini kapsayan sigorta poliçesinde, ilave sigorta priminin poliçe dönemi içerisinde mahiyet ve tutar itibarıyla hesaplanamaması ve poliçe dönemini takip eden üçer aylık döneme ilişkin zeyilname ile belirlenmesi nedeniyle, söz konusu zeyilnamenin düzenlendiği tarihte ek primin tahakkuk ettiğinin kabulü gerekmektedir. Dolayısıyla söz konusu ek prim tutarlarının tahakkuk ettiği tarih itibarıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı tabiidir.

132 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08/12/2014 tarih ve 67854564-1741-667 sayılı özelgesi.

133 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/11/2016 tarih ve 38418978-125[6-16/6]-366088 sayılı özelgesi.

134 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/01/2017 tarih ve 17192610-125[ÖZG-15-16]-3 sayılı özelgesi.

135 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/01/2017 tarih ve 38418978-125[6-15/36]-2997 sayılı özelgesi.

1.14.25. Yapım İşi Sözleşmesine İstinaden Taşeron Firmaya Uygulanacak Gecikme Cezasının Vergisel Durumu ve Belge Düzeni[136]

Buna göre, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan adi ortaklık ile taşeron şirket arasında yapılan sözleşme hükümlerine göre işin geç teslim edilmesinden kaynaklanan gecikme cezası nedeniyle elde edilen gelirin yıllara sari inşaat işinden elde edilen gelirden ayrı değerlendirilmesi ve söz konusu inşaat işinin bitimi beklenilmeksizin ilgili dönem geliri sayılıp ortaklıktaki hisseler oranında paylaşılarak adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından kurum kazancına dahil edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

1.14.26. Bilgisayar Sistemlerinin Teslimine Yönelik Yapılan İhale Sözleşmesine Aykırılık Nedeniyle Ödenen Tutarların Gider Yazılıp Yazılmayacağı[137]

Buna göre, sözleşmeden doğan yükümlülüklerin sözleşme hükümlerine uygun şekilde yerine getirilmemesinde mükelleflerin ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurunun bulunmaması kaydıyla, yapılan geri ödemenin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, sözleşmeden doğan yükümlülüklerin sözleşme hükümlerine uygun şekilde yerine getirilmeyerek anılan zararın meydana gelmesinde mükelleflerin ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurunun bulunması durumunda ise söz konusu geri ödemenin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir.

1.14.27. Araç Kiralama Faaliyetinde Bulunan Şirketin Kiraya Verdiği Araç İçin Kesilen Trafik Para Cezalarının İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[138]

Buna göre, mükellefler adına tahakkuk edip ödenen trafik para cezalarının kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, mükelleflerce ödenen söz konusu trafik para cezalarının kiracılara yansıtılması ve kiracılara yansıtılan bu tutarların mükelleflerce kurum kazancınızın tespitinde gelir olarak dikkate alınması halinde bu tutarlar kurum kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Öte yandan, mükellefler adına tahakkuk edip ödenen ve kiracılara yansıtılan trafik para cezalarının söz konusu kiracılar tarafından gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir.

1.14.28. Mahkeme Kararına Göre Ödenen Tutarların Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği[139]

Bu hüküm ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak yazılabilmesi için, işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı olarak ortaya çıkması şarttır. Ancak, kurumlar tarafından işle ilgili ödenen tazminatlar sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulunsa dahi, kurumların ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından kaynaklanması halinde gider olarak yazılamayacaktır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalardan, 419.584.99 TL asıl alacak ile bu tutar üzerinden hesaplanacak faizin alacak borç ilişkisinden kaynaklandığı ve gider

136 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/10/2016 tarih ve 27575268-105[229-2016-33]-285241 sayılı özelgesi.

137 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/01/2017 tarih ve 38418978-120[40-16/2]-3001 sayılı özelgesi.

138 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/01/2017 tarih ve 38418978-120[40-16/2]-3001 sayılı özelgesi.

139 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29/12/2016 tarih ve 64597866-125[8-2016]-24587 sayılı özelgesi.

mahiyetinde olmadığı görülmekte olup, söz konusu tutara eşit miktarda diğer kişilere yapılan ve mahkemenin ödeme olarak kabul etmediği tutarın Borçlar Kanununun sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre adli yargı yerinde dava açılması suretiyle geri alınabileceği göz önüne alındığında bu tutarın kurum kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, yukarıda bahsi geçen mahkeme kararına istinaden ödenecek olan icra inkar tazminatının mükelleflerin kendisinin, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından doğmamış bulunması şartıyla, fiilen ödendiği tarihler itibariyle gider olarak dikkate alınması mümkündür.

1.14.29. Miadı Dolan Ürünlerin Gümrükte İmha Edilmesi Halinde Ürünün Mal Bedeli İle Gümrükte Yapılan Harcamaların Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı[140]

Bu çerçevede imha edilecek emtianın niteliğine göre, ilgili mevzuat gereği görevli olan bakanlıkların veya yetkili kurumun görevlileri ve bu emtiayı imha etmeye yetkili müessese ile mükellefin temsilcilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde imha işleminin yapılması ve bu durumun komisyon tarafından tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, imha işlemine ilgili bakanlık yetkililerinin katılımının sağlanamaması ve imhaya ilişkin tespitin bu komisyon nezdinde tutanağa bağlanamaması durumunda, olayın mutlaka takdir komisyonuna intikalinin sağlanması gerekmekte olup, imha edilen emtianın takdir komisyonunca belirlenecek emsal bedeli üzerinden kayıtlara alınarak işlem yapılması gerekecektir.

Bu itibarla, imhanın takdir komisyonu veya ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde yapılmaması halinde söz konusu emtia için emsal bedel takdiri yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, imha edilen söz konusu ürünlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanununa göre emsal bedel takdiri yapılamadığından, bu ürünlerin maliyet bedellerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, imha işlemleri kapsamında üstlenilen masrafların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

1.14.30. Promosyon Olarak Verilen Gram Altın ve Akaryakıt Çeki Bedellerinin Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı İle Belge Düzeni[141]

Buna göre, müşterilere alış tutarlarına bağlı olarak hediye/promosyon şeklinde verilen gram altın veya akaryakıt tutarlarının, işin mahiyeti ve genişliği ile uygun olması şartıyla kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, promosyon kampanyası kapsamında kendilerine verilen gram altın veya akaryakıt hediye çeki bedellerinin ise, bayi ve alt bayiler tarafından ticari kazancın/kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerektiği tabiidir.

140 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/10/2016 tarih ve 11395140-105[Mük257-2016/VUK1-18758]-152824 sayılı özelgesi.

141 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/09/2016 tarih ve 64597866-125[8-2016]-17408 sayılı özelgesi.

1.14.31. Aboneliği Şirket Adına Olmayan Su ve Elektrik Faturalarının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu[142]

Kiracı olarak faaliyette bulunulan işyerinin aboneliği eski kiracı adına kayıtlı olan elektrik ve su bedellerinin faaliyette bulunulan döneme ve işyerine ait olması, ticari faaliyet ile ilgili olarak kullanılmış olması ve kiracı olarak faaliyette bulunan işletme tarafından ödendiğinin ilgili kurumlardan alınacak belgelerle kati olarak tevsiki kaydıyla, söz konusu tutarların tahakkuk ettiği dönem itibarıyla kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, süresinde ödenmeyen su tüketim bedellerinin geç ödenmesi nedeniyle uygulanan vade farkları işle ilgili olarak mukavelenameye göre ödenen tazminat niteliğinde olacağından, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

İşyerinde kullanılan ancak abonelik kaydı başkası adına kayıtlı olan su aboneliğine ilişkin kullanım bedelinin faaliyette bulunan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının tevsik edici belgelerle ispatı halinde bu belgelere dayalı giderlerle ilgili olarak yüklenilen K.D.V. indirim konusu yapılabilir.

Diğer taraftan geçmiş dönemlere ait olan, ancak toplu olarak 2014 yılında tahakkuk ettirilen su kullanım bedellerinin tahakkuk ettirildiği takvim yılı aşılmamak şartı ile bunlara ilişkin vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

1.14.32. İşten Çıkarılan Üst Düzey Yöneticilere Rekabet Yasağı Adıyla Yapılan Ödemelerden Vergi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı ve Söz Konusu Ödemelerin Kurum Kazancından İndirilip İndirilemeyeceği[143]

Bu hüküm ve açıklamalara göre; iş akdi feshedilen üst düzey yöneticiye rekabet yasağı çerçevesinde yapılan ödemelerin ücret olarak kabul edilmesi ve bu ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ayrıca aynı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan söz konusu ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin 7 numaralı bendinde bahsedilen tazminatlar kapsamında olmadığından, bu ödemelerin gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

1.14.33. Hesaplanan K.D.V. Olarak Beyan Edilen Ancak Sözleşme Gereği Arsa Sahibi Vakıftan Tahsil Edilmeyen K.D.V.'nin Değersiz Alacak Olarak Kabul Edilip Edilemeyeceği[144]

Buna göre sözleşme gereği tahsil edilmediği anlaşılan K.D.V.'lerin değersiz alacak olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanununun 58 inci maddesine göre mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan K.D.V. ile mükellefçe indirilebilecek K.D.V., gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceğinden yapılan sözleşmeye istinaden, hesaplanarak beyan edilen, ancak tahsil edilmeyen K.D.V.'nin ilgili dönem kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

142 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08/09/2016 tarih ve 62030549-120[40-2014/556]-135676 sayılı özelgesi.

143 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/05/2016 tarih ve 62030549-120[94-2014/714]-64428 sayılı özelgesi.

144 Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/02/2016 tarih ve 50426076-125[6-2015/20-249]-41 sayılı özelgesi.

1.14.34. 6552 Sayılı Kanunun 73 üncü Maddesine Göre Yapılandırılarak veya Vergi Dairesince Taksite Bağlanarak Ödenen M.T.V.'nin Kurum Kazancından İndirilip İndirilemeyeceği[145]

Bu hüküm ve açıklamalara göre; araç kiralama faaliyeti ile uğraşan şirketin bu amaçla kiraya verdiği taşıtlara ait olup, vergi dairesince takside bağlanan veya 6552 sayılı Kanunun 73 üncü maddesi kapsamında yapılandırılan motorlu taşıtlar vergisinin ödendiği dönem itibarıyla kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, söz konusu vergilere ilişkin faiz, ceza vb.nin kurum kazancından indirilemeyeceği tabidir.

1.14.35. Yurtdışındaki Şubenin İflası Nedeniyle Tahsil Edilemeyen Alacağın Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı[146]

Şubeden ne anlaşılması gerektiği konusunda Kanun bazında bir tanımlama 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanununun 9 uncu maddesinin ikinci fıkrasında yer almakta olup, buna göre bir merkeze bağlı olduğu halde, ister merkezin bulunduğu odanın, ister başka odanın çalışma alanı içinde olan müstakil sermayesi ve müstakil muhasebesi bulunan ve/veya muhasebesi merkezde tutulduğu ve müstakil sermayesi bulunmadığı halde kendi başına sınaî faaliyet ve ticari muamele yapan yerler ve satış mağazalarının 5174 sayılı Kanunun uygulanması bakımından şube sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu tanımlamadan anlaşılacağı üzere, bir ticari işletmenin şube veya şubeleri söz konusu olduğu durumlarda merkez-şube ayrımı gündeme gelmektedir. Ticari işletmenin merkezi, işletmenin düzenli ve sürekli bir idari yapılanma içinde ticari faaliyetlerini sürdürdüğü, karar organlarının bulunduğu yerdir. Buna karşın şube, merkez dışında bir yapılanma olup, merkeze bağlı olma, dış ilişkilerde bağımsızlık, yer ve yönetim ayrılığı ögelerine sahip bulunan ayrı iş yerleridir. Bu bakımdan şube, ticari işletmenin bir parçası olarak, merkeze bağlıdır ve bu nedenle şube ile merkezin aynı gerçek veya tüzel kişiye ait olması gerekir. Bu bağımlılık nedeniyle şubenin merkezden ayrı bir işletme politikasından söz edilemez ve şubenin kâr ve zararı merkeze aittir. Dolayısıyla şube aracılığıyla elde edilen hakların ve üstlenilen borçların gerçek sahibi de, şube değil işletmenin kendisidir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şubenin bütün hak ve borçlarının gerçekte merkeze ait bulunması hususu dikkate alındığında, merkezle şube arasında ticari mahiyette olup olmamasına bakılmaksızın ortaya çıkan alacak ve borç ilişkileri nedeniyle şüpheli alacak veya değersiz alacak hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır

Dolayısıyla, Hırvatistan'daki şubenizden tahsil edilemeyen ve ticari alacak niteliğinde olmayan alacağın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

1.14.36. 7143 Sayılı Kanun'un 16'ncı Maddesi Kapsamında Yapılan İmar Barışına İstinaden Ödenen Kayıt Bedelinin, Taşınmazın Maliyetine Eklenip Eklenemeyeceği Ya Da Gider Yazılıp Yazılmayacağı Yurtdışındaki Şubenin İflası Nedeniyle Tahsil Edilemeyen Alacağın Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı[147]

Yukarıda yer verilen Kanun hükümleri çerçevesinde; şirketiniz adına kayıtlı taşın-

145 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/02/2016 tarih ve 62030549-125[6-2015/197]-13202 sayılı özelgesi.

146 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/08/2017 tarih ve 62030549-125[6-2015/86]-266587 sayılı özelgesi.

147 Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 25/12/2018 tarihli özelgesi.

maz için 7143 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi uyarınca yararlanacağınız imar barışına istinaden ödenecek olan kayıt bedelinin, taşınmazın iktisadi kıymetini artıran giderler kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu taşınmazın maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, taşınmazın amortisman süresinin tamamlanmamış olması halinde, maliyet bedeline dahil edilecek söz konusu tutarın taşınmazın kalan amortisman süresine göre itfa edilmesi; taşınmazın amortisman süresinin tamamlanmış olması halinde ise, maliyet bedeline eklenen söz konusu tutarın taşınmaza ilişkin faydalı ömür ve amortisman oranı dahilinde aktife alındığı tarihten itibaren itfa edilmesi icap etmektedir.

1.14.37. Şirket Ortağı İçin Yurt Dışında Mukim Sigorta Şirketine Ödenen Hastalık ve Kaza Sigortası Primlerinin Kurum Kazancından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[148]

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin ortağı adına ödenen hastalık ve kaza sigortası primleri anılan kanunlarda belirtilen indirilecek giderler arasında yer almadığından söz konusu primlerin ortağa dağıtılan kar payı olarak değerlendirilmesi ve dağıtılan kâr payları üzerinden %15 kâr payı stopajı yapılması gerekmekte olup bu ödemelerin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

1.14.37. Tahsil Edilemeyen Yurt Dışı Alacağına Karşılık Ayrılıp Ayrılamayacağı İle Yurt Dışındaki Mahkemeye Ödenen Yargı Harcının Gider Olarak İndirilip İndirilemeyeceği[149]

Bu hüküm ve açıklamalara göre mahkeme kararına istinaden şirketiniz tarafından ödenecek yargı harcının işle ilgili olması şartıyla fiilen ödendiği tarih itibarıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Yurt dışından olan ve tahsil edilemeyen alacaklarınız için ise iş yaptığınız firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya ilgili ülkenin icra mevzuatı uyarınca icra takibine başlanılması halinde alacağın Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre şüpheli hale geldiği kabul edilebilecek olup söz konusu takiplere başlanıldığı hesap döneminde karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, yurt dışından olan alacağınız için 14.12.2015 tarihinde borçlunun mukim olduğu …. dava açıldığı göz önüne alındığında, söz konusu alacağınız için 2015 yılında şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

1.14.38. Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa Göre Feshedilen Sözleşmede Gelir Kaydedilen Teminatın Gider Kaydı [150]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, … Müdürlüğünce satın alınması uygun görülen botlara ilişkin olarak uhdenizde kalan … işi ihalesine ait sözleşmenin; şirketinizce teslim edilen botların ihaleye ait teknik şartnameye uygun olmadıkları gerekçesiyle ihale sözleşmesinin 34.4 üncü maddesi ve 35.1.1 inci maddesinin (a) bendi ile 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununun 20 nci maddesinin (a) bendi gereğince feshedildiği ve teminat tutarının … Müdürlüğünce irat kaydedildiği anlaşıldığından bu durumun şirketinizin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğ-

148 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06/12/2018 tarih ve 17192610-125[ÖZG-14/48]-250826 sayılı özelgesi.

149 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03/10/2018 tarih ve 62030549-125[6-2015/356]-881164 sayılı özelgesi.

150 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/07/2018 tarih ve 62030549-125[11-2017/6]-665432 sayılı özelgesi.

mamış olması kaydıyla, söz konusu teminat tutarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

1.14.39. Kaza Neticesinde Açılan Dava Sonuçlanmadan Kazazede İle Anlaşılarak Ödenen Tazminat Tutarının Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı[151]

Ödenen tazminatların gider yazılabilmesi için; işle ilgili olması, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenmesi ve söz konusu zararın teşebbüs sahibinin kusurundan doğmamış olması gerekmektedir. Mukavelename, ilam veya kanun emri olmaksızın ödenen tazminatların gider yazılması mümkün değildir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, kazazede tarafından Şirket aleyhine açılmış olan davanın sonuçlanmasından önce kazazede ve Şirket arasında imzalanan protokol neticesinde kazazedeye ödediğiniz 210.000-TL tazminat tutarının kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamakta olup sigorta şirketince Şirketinize ödeneceği taahhüt edilen 85.000-TL'lik tutarın ise kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmektedir.

1.14.40 Yapılan Ödeme Karşılığı Alınamayan Fatura Nedeniyle Avanslar Hesabında Bekleyen Tutarın Giderleştirilmesi[152]

Kurumlar Vergisi Yönünden:

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yaptırdığınız tadilat ve dekorasyona ilişkin harcamaların defter kayıtlarınıza intikal ettirilerek aktifleştirilebilmesi Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi suretiyle mümkün bulunmaktadır. Söz konusu tadilat ve dekorasyon harcamalarına ilişkin faturanın ilgili firmadan alınamaması durumunda, söz konusu harcamaları aktifleştirebilmeniz ancak, satıcı firma hakkında yapılacak bir vergi incelemesi sonucunda işlemin gerçekliği yanında ilgili firma kanuni defterlerinde kayıt altına alındığının inceleme raporu ile ortaya konulması halinde mümkün olabilecektir. Ayrıca söz konusu harcamalarınıza ilişkin ortada bir alacağın söz konusu olmaması nedeniyle şüpheli alacak kaydına imkân bulunmamaktadır. Öte yandan, belirtilen şekilde yapılacak bir tespit sonrasında aktifleştirebileceğiniz harcamalar için amortisman ayırabileceğiniz tabiidir.

Katma Değer Vergisi Yönünden:

Buna göre, Şirketiniz tarafından AVM bünyesinde açılan mağazanın tadilat ve dekorasyon işleri için ödenen ancak fatura ve benzeri bir belge ile tevsik edilemeyen tutar üzerinden iç yüzde oranı ile KDV ayrılarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER

KVK'nın 11 inci maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan unsurlar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Ayrıca GVK'nın 41 inci maddesinde de ticari kazanç tutarının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan unsurlar hüküm altına alınmıştır. Buna göre söz konusu düzenlemeler uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmek suretiyle kurum kazancına ilave edilecek giderler şunlardır.

151 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29/01/2018 tarih ve 62030549-125[6-2016/28]-93754 sayılı özelgesi.

152 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29/01/2018 tarih ve 62030549-125[6-2016/28]-93754 sayılı özelgesi.

2.1. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

GVK'nın "Gider kabul edilmeyen giderler" başlıklı 41 inci maddesi hükmü uyarınca, ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlerin, safi kurum kazancının tespitinde de hasılattan indirilmesi mümkün değildir. Anılan maddede yer alan giderler kurumlar vergisi mükellefleri arasında işlerliği, sadece eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların kendileri ile aile fertlerine yapılacak ödemelerin kurum hasılatından indirilememesi ile sınırlı olacaktır.

2.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

KVK'nın "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan ancak safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan giderler hüküm altına alınmıştır. Buna göre anılan madde uyarınca kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak giderler şunlardır;

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları ile vergi cezaları ve gecikme zamları,
- Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar,
- İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarına ilişkin giderler ve amortismanlar,
- Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminat giderleri,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden dolayı ödenen tazminatlar,
- Alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderleri.

2.2.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

KVK'nın 11 inci maddesinin (1/a) bendi uyarınca, ne şekilde olursa olsun sermaye üzerine faiz tahakkuk ettirildiğinde veya ödendiğinde söz konusu faizlerin gider olarak safi kurum kazancının tespiti aşamasında hasılattan indirilmesi söz konusu olamaz. Çünkü kurumun ortak veya sahiplerinin, işletmeye koydukları sermayenin kâr payı haricinde nemalandırılması mümkün değildir.

2.2.2. ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN VEYA HESAPLANAN FAİZ, KUR FARKLARI VE BENZERİ GİDERLER

KVK'nın 12 nci maddesinde; kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı, hüküm altına alınmıştır.

KVK'nın 11 inci maddesinin (1/b) bendinde ise örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmektedir.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kanunen kabul edilmeyen giderler arasında sayılmasının asıl nedeni; şirketlerin, sermaye artırımına gitmek yerine borçlanma yoluna giderek, hem ortaklar açısından daha karlı bir durum yaratılmasının hem de kurum kazancının gider yazılan faiz tutarı kadar azalmasının önlenebilmesidir.

KVK'nın 12 nci maddesi uyarınca örtülü sermaye müessesesinin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekildedir;

2.2.2.1. Örtülü Sermaye Sayılan Borçlanmalar

Örtülü sermayeye ilişkin olarak KVK'da yer alan yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, yapılan bir borçlanmanın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebilmesi bazı koşullara bağlanmıştır. Buna göre bir borçlanmanın örtülü sermaye sayılabilmesi için aşağıdaki şartların tamamının gerçekleşmesi gerekir.

Borç ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin etmelidir ve temin edilen borç işletmede kullanılmalıdır.

İşletmede kullanılan borçların hesap dönemi içerisinde herhangi bir tarihteki tutarı, kurumun öz sermayesinin üç katını aşmalıdır.

Örtülü sermayenin unsurları olarak nitelendirebileceğimiz bu şartlar aşağıdaki bölümlerde örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

i- Borcun Doğrudan veya Dolaylı Olarak Ortak veya Ortakla İlişkili Kişiden Temin Edilmesi

Örtülü sermayenin asli unsuru, borcun ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilmesidir. Eğer borç veren kişi veya kurum, ortak veya ortakla ilişkili kişi tanımına girmiyorsa örtülü sermayeden bahsedilmesi mümkün değildir. Ancak Kanun maddesinde "… *doğrudan veya dolaylı olarak …"* ifadesine yer verildiğinden, yapılan bir borçlanmada dolaylı da olsa bu türden bir ilişki kurulabiliyorsa örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Buna göre, borcun üçüncü kişi veya kurumlar aracılığı ile ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilmesi halinde de örtülü sermayenin varlığı ileri sürülebilecektir.

Örnek : (A) Kurumu, (B) Kurumunun %20 paylı ortağıdır. (A) Kurumu 2016 hesap dönemi içerisinde (C) kurumuna, (C) kurumu da (B) kurumuna borç vermiştir. (C) kurumu ile diğer iki kurum arasında ortaklık veya ortakla ilişkili kişi bağı yoktur.

Örnek olayda görüldüğü gibi, (B) kendisiyle ortaklık veya ortakla ilişkili kişi bağı olmayan (C)'den borç almıştır. Dolayısıyla sırf bu veri ile borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Durum bu olmakla beraber, örnek olayda borcun esasında ortak (A)'dan alındığı, (C)'nin ise aracı olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle, (B) dolaylı olarak ortağı (A)'dan borç almıştır. Bu durumda, diğer şartların da varlığı halinde yapılan borçlanma örtülü sermaye olarak değerlendirilebilecektir. Kanun maddesinde dolaylı ilişkinin açık bir tanımlaması yapılmamıştır. Bu nedenle dolaylı borçlanmalarda örtülü sermayenin varlığı tereddütlere neden olabilecek niteliktedir.

Örneğin, aracı pozisyonundaki kişi veya kurum aldığı borcu kendi işletmesinde kullanır ve belli bir süre sonra diğer kuruma borç verirse dolaylı borç temininden bahsedilemeyebilir. Bu nedenle, örnek olaydaki gibi dolaylı borç ilişkilerinde konunun objektif kriterlere göre ve net bir şekilde ortaya konması gerekir.

Aşağıdaki bölümlerde ortaklardan ve ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçlanmalar ayrı başlıklar altında irdelenmiştir.

- Kurum Ortaklarından Yapılan Borçlanmalar

Kurumların ortaklarından temin ettikleri borçlanmalar, diğer şartların da varlığı halinde örtülü sermaye sayılacaktır.

Ortaklık ilişkisi, kurumun hem ortak olduğu kurumları, hem de kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumları kapsamaktadır. Örneğin, bir kurum açısından kendisine ortak olan kişi ve kurumlar ile bu kurumun sermayesine iştirak ettiği diğer bir kurum ortaklık ilişkisi kapsamındadır.

Ortaklardan temin edilen borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesinde ortaklık payı oranının bir önemi bulunmamaktadır. Bir başka deyişle ortaklık payı ne olursa olsun, ortaklık ilişkisi içerisinde bulunulan kişi ve kurumlardan yapılan borçlanmalar örtülü sermaye kapsamındadır.

Ancak, kurumların Borsa İstanbul A.Ş. (BİST)'de işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az %10 ortaklık payı aranır (KVK md. 12/4).

Örnek : (A) Kurumu, ortağı Bay (B)'den 400.000 TL borç almıştır. (B)'nin kurumdaki ortaklık payı %4'tür. Ortaklık payının bir önemi olmadığı için diğer şartların da varlığı halinde söz konusu borçlanma örtülü sermaye sayılır.

Örnek : (E) Kurumu, %8 hisse ile iştirak ettiği (F) kurumundan 2.000.000 TL borç almıştır. Söz konusu hisseler (F) kurumunun BİST'te işlem gören hisseleridir.

Bu türden bir ortaklık ilişkisinde KVK'nın 12 nci maddesinin 4 numaralı fıkrası gereğince en az %10 ortaklık payı arandığından, yapılan borçlanma örtülü sermaye kapsamında değildir.

- Ortaklarla İlişkili Kişilerden Yapılan Borçlanmalar

Örtülü sermaye uygulamasında, borcun temin edildiği kişi yönünden ikinci grubu ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçlar oluşturmaktadır. Kurumların ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ettikleri borçlar da diğer şartların varlığı halinde örtülü sermaye sayılacaktır.

"Ortakla İlişkili Kişi" kavramının tanımı Kanunun 12 nci maddesinin (3/a) bendinde yapılmıştır. Buna göre "ortakla ilişkili kişi" kavramı,

- Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu bir kurumu,
- Ortağın en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına ya da hisselerine sahip olduğu bir kurumu,
- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

ifade etmektedir.

Bentte geçen "gerçek kişi" ifadesi, GVK'nın uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları, "kurum" ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Görüleceği gibi doğrudan ortaklık ilişkisi bulunan kişi ve kurumlardan yapılan borçlanmalarda herhangi bir pay sınırı aranmazken (BİST'te işlem gören hisseler hariç), ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda ise en az %10'luk bir sınır aranmaktadır. Kişi ve kurumların borç kullanan kurumlara %10 oranından daha az sermaye, oy veya kâr payı hakkı bulunması halinde ortakla ilişkili kişi sayılması söz konusu değildir.

Örnek : (A) Kurumu, (B) Kurumundan borç almıştır. (A) Kurumunun %5 paylı ortağı olan Bay (C) aynı zamanda (B) Kurumunun %15 paylı ortağıdır.

Örnek olaydaki borçlanma işlemi örtülü sermaye kapsamındadır. Şöyle ki, (A) kurumunun ortağı olan (C), aynı zamanda borcun temin edildiği (B) Kurumunun %15 paylı ortağı olduğundan (B) Kurumu (A) Kurumunun ortakla ilişkili kişisidir. Burada önemli olan borcu kullanan (A) Kurumunun ortağı (C) nin en az %10 paylı olmak üzere (B) kurumuna ortak olmasıdır. (C)'nin (A) kurumundaki ortaklık payının ise bir önemi yoktur. Dolayısıyla (A)'daki ortaklık payının %5 olması borçlanmanın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesine engel değildir.

Örnek : (A) Kurumunun ortağı olan (B) aynı zamanda (C) Kurumunun %20 paylı ortağıdır. (C) Kurumu da (D) Kurumunun %60 paylı ortağıdır. (A) Kurumu, (D) Kurumundan borç kullanmıştır. Örnek olayda doğrudan bir ilişki kurulamamakla beraber söz konusu borçlanma işlemi örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecektir. Çünkü, ortak (B), (D) Kurumunun (%20 x %60 =) %12 paylı ortağı olarak kabul edilecektir. Bu dolaylı ilişki nedeniyle (D) Kurumu, (A) Kurumunun ortakla ilişkili kişisi sayılacaktır.

ii- Borcun İşletmede Kullanılması

Ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi için gerekli şartlardan biri de temin edilen borcun işletmede kullanılması gereğidir. Temin edilen borcun aynı şartlarla diğer bir kişi veya kuruma aktarılması halinde, borcun işletmede kullanılması şartı gerçekleşmediği için örtülü sermaye söz konusu olmayacaktır.

iii- Borcun Öz Sermayenin Üç Katını Aşması

Öz sermaye kavramı; kurumun VUK uyarınca tespit edilmiş olan hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir. VUK'un 192 nci maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır. Yeni kurulan kurumlar bakımından kuruluş tarihinde anılan Kanuna göre tespit edilen öz sermaye tutarı, hesap dönemi başındaki öz sermaye olarak dikkate alınacaktır.

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilerek işletmede kullanılan borçların, hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla öz sermayenin üç katına kadar olan borçlanmalar hiçbir şekilde örtülü sermaye sayılmayacaktır. Ancak, bu sınır borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

Borç/öz sermaye karşılaştırması sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır.

Öte yandan, piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan borçlanmalarda vade farkları ayrıca hesaplanmış olsa dahi bu borç tutarlarının öz sermaye tutarının hesabında dikkate alınmasına gerek yoktur. Ancak, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan avanslar her ne kadar ticari işle alakalı da olsa, işletmelere finansman imkanı sağladıklarından alınan borç olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır.

2.2.2.2. Örtülü Sermaye Kapsamında Olmayan Borçlar

Kurumların ortak ya da ortakla ilişkili kişilerden yapmış olduğu ve hesap döneminin başındaki öz sermayesinin üç katını aşan borçlanmalar örtülü sermaye olarak değer-

lendirilecektir. Örtülü sermaye uygulaması açısından genel kural bu olmakla birlikte KVK'nın 12 nci maddesinin 6 numaralı fıkrasında örtülü sermaye mahiyetinde olmayan borçlar düzenlenmiştir. Buna göre anılan düzenleme uyarınca ortak ya da ortakla ilişkili kişilerden alınmış olmasına rağmen örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecek olan borçlar şunlardır;

2.2.2.2.1. Gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar

Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz. Buna karşılık nakdi teminat karşılığında sağlanan krediler ise borç/öz sermaye oranının hesabında işletmeye verilen borç olarak dikkate alınacaktır.

2.2.2.2.2. Banka ve finans kurumlarından temin edilerek kullandırılan borçlar

Ortaklar vasıtasıyla kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz. Buna göre, kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan temin edip ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktardığı krediler örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmayacaktır.

2.2.2.2.3. Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar

5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar, herhangi bir şart veya tutarla sınırlı olmaksızın örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecektir.

2.2.2.2.4. Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bankalardan yaptıkları borçlanmalar

3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar, örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecektir.

2.2.2.3. Örtülü Sermaye Tutarının Tespiti

KVK'nın 12 nci maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca kurumların ortak ya da ortakla ilişkili kişilerden temin ettikleri borçların tamamının örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, sadece borcu alan kurumun öz sermayenin üç katını aşan kısım örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir. Buna bağlı olarak söz konusu bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Örnek : (A) A.Ş.'nin 2018 takvim yılına ait hesap dönemi başındaki öz sermayesi 400.000 TL olup, bu hesap dönemine ilişkin olarak yaptığı borçlanmalar aşağıdaki gibidir.

- Ortak (E)'den doğrudan alınan 400.000 TL,
- Ortak (F)'nin aktifine kayıtlı bir arsanın teminat gösterilmesi suretiyle Bay (Z)'den alınan 800.000 TL,

- Ortak (G)'den doğrudan alınan 600.000 TL,
- Ortak (H) Bankasından alınan 4.000.000 TL,

Yukarıdaki verilere göre, ortak (F)'den alınan teminat karşılığı Bay (Z)'den yapılan borçlanma KVK'nın 12 nci maddesinin (6/a) bendi uyarınca örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınmayacaktır. (H) Bankasından temin edilen borç ise mezkur maddenin 2 numaralı fıkrası uyarınca % 50 oranında dikkate alınacaktır. Buna göre, örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınacak toplam borçlanma tutarı;

- Ortak (E)'den 400.000 TL,
- Ortak (G)'den 600.000 TL,
- Ortak (H) Bankasından 2.000.000 TL,

olmak üzere toplam 3.000.000 TL olacaktır.

Kurumun hesap dönem başındaki öz sermayesi 400.000 TL olduğundan, örtülü sermaye öz sermayenin üç katının yani (3 x 400.000 TL =) 1.200.000 TL üzerindeki tutar olan 1.800.000 TL olacaktır. Söz konusu örtülü sermayenin borcu kullandıranlar açısından dağılımı aşağıdaki gibidir.

ORTAK	ÖRTÜLÜ SERMAYE ORANI	ÖRTÜLÜ SERMAYE TUTARI
Ortak (E)	(400.000 TL /3.000.000 TL) x 1.800.000 TL	240.000 TL
Ortak (G)	(600.000 TL /3.000.000 TL) x 1.800.000 TL	360.000 TL
Ortak (H)	(2.000.000 TL /3.000.000 TL) x 1.800.000 TL	1.200.000 TL
TOPLAM		**1.800.000** TL

2.2.2.4. Düzeltme İşlemleri

KVK'nın 12 nci maddesinin 7 numaralı fıkrası uyarınca örtülü sermaye üzerinden (kur farkı hariç) ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri tutarlar, gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları açısından gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Öte yandan, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak söz konusu düzeltme işleminin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Buna göre, örtülü sermaye mahiyetinde değerlendirilen borçlanma işlemlerine taraf olan kurumlar nezdinde yapılacak düzeltme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar, borcu kullandıranın mükellefiyet türü ve hukuki kişiliğine bağlı olarak şu şekilde olacaktır:

2.2.2.4.1. Borç Verenin Tam Mükellef Kurum Olması

Örtülü sermaye mahiyetinde olan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleş-

miş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek; kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; TL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullandıran kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince VUK uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi hallerde, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek durumda olmasıdır. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

2.2.2.4.2. Borç Verenin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması

Örtülü sermaye mahiyetindeki borcun; dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişiden alınmış olması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir. Ayrıca, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan faizlerin de henüz dağıtılmış bir kâr payı olmaması nedeniyle kâr payı stopajına tabi tutulması mümkün olmayacaktır.

2.2.2.5. Örtülü Sermaye İle İlgili Örnek Özelgeler

2.2.2.6.1. İlişkili Kuruma Verilen Borçlar İçin Örtülü Sermaye Tutarının Tespiti İle Örtülü Kazanç Dağıtımı[153]

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum tarafından düzeltme yapabilmesi için, örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde yapılan düzeltme neticesinde bir tarhiyatın olması ve bu tarhiyata konu verginin de kesinleşmesi gerekmekte olup düzeltmede dikkate alınacak tutar ise kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Dolayısıyla, örtülü sermaye kullanan kurum tarafından yapılan düzeltme neticesinde dönem zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmaması nedeniyle yapılan bir tarhiyat ile kesinleşen ve ödenen bir vergiden söz edilemeyeceğinden, örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum tarafından da düzeltme yapılarak iştirak kazançları istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır.

153 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı özelgesi.

2.2.2.6.2. Örtülü Sermaye Sayılan Borçlanmalar Üzerinden Hesaplanan Faizlerin KDV Mevzuatı Karşısındaki Durumu[154]

Buna göre, ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, K.D.V. Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları K.D.V. ye tabi bulunmaktadır. Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, K.D.V. açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi çerçevesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen K.D.V.'nin de, K.D.V. Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.2.2.6.3. Tahvil İhraç Etmek Suretiyle Elde Edilen Kaynağın Grup Firmalarına Kullandırılmasının Örtülü Sermaye Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği[155]

Buna göre, tahvil ihraç etmek suretiyle temin edilen borcun bir kısmının, tahvilin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullanma şartlarında herhangi bir değişiklik yapmadan aynı şartlarla grup firmalarına aktarılması durumunda, işletmede kullanılan bir borçtan söz edilemeyeceğinden, bu borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı tabiidir. Ayrıca, tahvil ihraç etmek suretiyle temin edilen borcun şirket ihtiyaçları için ayrılan kısmının daha sonraki bir tarihte kalan vadeye göre yine aynı şartlarla ihtiyaç duyan grup şirketlerine aktarması halinde aktarılan bu tutar da örtülü sermaye sayılmayacaktır.

Diğer taraftan, bankadan temin edilerek aynı şartlarda grup şirketine kullandırılan kredi için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre belirlenecek emsallere uygun bir bedelin alınması, kredinin aynı şartlarla kullandırılması şartının ihlali anlamına gelmeyecektir.

2.2.2.6.4. İlişkili Kişiden Temin Edilecek İkincil Sermaye Benzeri Borç Niteliğindeki Kredi Faizleri Üzerinden Yapılacak Tevkifat Oranı Ve Faizlerin Kurum Kazancından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[156]

Buna göre;

- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve Bankaların Özkaynaklarına İlişkin Yönetmelik çerçevesinde Bankanızca ikincil sermaye benzeri kredinin kullanılmasına bağlı olarak yurt dışına ödenecek faizler üzerinden 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %1 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.
- Hollanda mukimi ve bankanızla ilişkili kişi konumunda bulunan ... Bank N.V.'den bankanızın kullanacağı krediye ilişkin emsallere uygun olarak belirlenmiş faizlerin kurum kazancının tespiti sırasında indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, yukarıda bahsi geçen kredi kullanma işlemi nedeniyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin şartların gerçekleşmesi durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak

154 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 sayılı özelgesi.

155 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06/08/2013 tarih ve 38418978-125[12-12/1]-862 sayılı özelgesi.

156 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/02/2013 tarih ve 64597866-125[30-2013]-24 sayılı özelgesi.

dağıtılan kazançların dağıtılmış kar payı sayılacağı, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

- Türkiye Cumhriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının 11 inci maddesinin ikinci fıkrasında, faizler üzerinden alınacak vergilerin üst sınırı belirlenmiş olup, söz konusu hüküm iç mevzuatımıza göre %1'lik kesinti oranının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükümlerinin uygulanması aşamasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 11 inci maddesinin sekizinci fıkrası hükümlerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Öte yandan, sözleşme koşullarına bağlı olarak ödemiş olduğunuz kredi faizi tutarlarının bir kısmının Bankanıza iade edilmesi halinde söz konusu faiz ödemeleri üzerinden yapmış olduğunuz vergi kesintilerinin iadesine ilişkin düzeltme talebinizin Başkanlığımız Vergilendirme Grup Müdürlüğüne yapılması gerekmektedir.

2.2.2.6.5. İlişkili Kişi Olarak Kabul Edilen Şirkete Verilen ve İlişkili Şirket Tarafından Örtülü Sermaye Olarak Değerlendirilen Borca İsabet Eden Faiz Tutarının Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması[157]

Örtülü sermaye kullanan ilişkili kurumun bu dönemde zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahının oluşmaması halinde söz konusu kurum tarafından kar dağıtımında bulunulamayacağından, şirketiniz tarafından da bahse konu örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz gelirleri için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, borç alan kurum tarafından dağıtılmış kâr payı sayılan tutarın bu kurumun mali kârından fazla olması halinde ise Şirketinizce iştirak kazancı istisnasından yararlanılacak tutarın bahse konu kurumun mali kârı ile sınırlı olacağı tabiidir.

2.2.2.6.6. Ana Merkez Tarafından Türkiye'de Bulunan Şubeye Verilen Kredi İçin Ödenen Faiz Giderlerinin Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı, Elde Edilen Karın Ana Merkeze Aktarılmaması Halinde Stopaj Yapılıp Yapılmayacağı[158]

Dar mükellef ortağın sağlamış olduğu krediler örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınacak olup örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla, örtülü sermaye şartlarının oluşması durumunda söz konusu faiz ödemeleri dar mükellef ortağa dağıtılmış kar payı sayılacak ve Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca %15 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmemesi durumunda ise söz konusu kredi karşılığında tahakkuk eden faizler esas itibarıyla dar mükellef ortağa ödenmiş sayılacağından, bu tutarlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci

157 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/01/2013 tarih ve 64597866-KVK-12-6 sayılı özelgesi.

158 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 3-1498 sayılı özelgesi.

fırkasının (ç) bendi uyarınca %10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır. Ayrıca, dolaylı olarak dar mükellef ortaktan sağlanan krediye ilişkin koşulların tespitinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin de dikkate alınmasının gerekeceği tabiidir.

Öte yandan, elde edilen karın ana merkeze aktarılmaması halinde nakden veya hesaben bir ödemeden söz edilemeyeceğinden tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

2.2.2.6.7. Şirketin Ortağı Olan Firmaya Taahhüt Edilen İnşaat İşi Dolayısıyla Alınan Avansların Örtülü Sermaye Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı[159]

İlişkili kişi sayılan firmaya alt yüklenici olarak yapılacak inşaat işinde kullanılmak üzere, işe başlanmadan önce avans olarak ödenecek bedeller, istihkak bedeli olarak kabul edilmediğinden, bu iş dolayısıyla ödenecek söz konusu avansların örtülü sermaye hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, alt yüklenici olarak yapımı taahhüt edilen inşaat işinin bitirildiği kısmına ilişkin olarak ödenecek bedeller istihkak bedeli olacağından, bu istihkak bedellerinin örtülü sermaye hesabında dikkate alınmayacağı tabiidir.

2.2.2.6.8. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faiz Tutarlarının Zarar Elde Edilmesi Halinde Kar Payı Kapsamında Değerlendirilmesi[160]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, grup firmasından kullanmış olduğunuz kredinin örtülü sermaye olarak dikkate alınan tutarına ilişkin hesaplanan veya ödenen faiz tutarlarının ilgili hesap dönemi sonu itibarıyla dağıtılmış net kar payı olarak dikkate alınması ve ilgili dönemde şirketiniz zarar etmiş olsa dahi bu tutarın brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca %15 oranında kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulması gerektiği tabiidir.

2.2.2.6.9. Kurum Tarafından Ortaklara Yapılacak Garantörlük Komisyonu Ödemelerinin KVK Açısından Değerlendirilmesi[161]

Buna göre, kefalet veya garantörlükleri karşılığı kurumunuza kullandırılan kredi veya teminat mektupları ile çek tutarları üzerinden %2 veya %3 oranında komisyon geliri elde eden kurum ortaklarının bu faaliyetinin ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz edecek şekilde yapılması durumunda ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve ortaklarca elde edilen komisyon tutarlarının Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde beyan yoluyla vergilendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu faaliyetin ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz etmeyecek şekilde yapılması durumunda elde edilecek kazanç ise "arızi ticari kazanç" hükümlerine göre vergilendirilecek olup, bu kazancın yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri çerçevesinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesi hükümleri saklı kalmak üzere, kurum ortaklarının kefaletiyle bankalardan kullanılan çeşitli adlardaki kredi, alınan banka teminat mektupları ile ortakların garantör oldukları alınan veya verilen çekler üzerinden %2 veya %3 oranında hesaplanan ve «garantörlük komisyonu» olarak adlandırılan bedelin, kurumunuzca ödenmesi ve bu ödemelerin belgelendirilmesi halinde, bu ödemele-

159 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-12-2-265 sayılı özelgesi.

160 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/08/2015 tarih ve 62030549-125[12-2013/232]-75338 sayılı özelgesi.

161 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/03/2015 tarih ve 11395140-019.01-505 sayılı özelgesi.

rin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine istinaden gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, üçüncü kişilerden sağlanan bahse konu borçların nakdi teminata dayanması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi hükümlerine göre örtülü sermaye sayılacak olup buna isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağı tabiidir.

2.2.2.6.9. İlişkili Kişilerden Yapılan Mal ve Hizmet Alımları Dolayısıyla Oluşan Vade Farklarının Örtülü Sermaye Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği[162]

Bu itibarla, şirketiniz tarafından ilişkili kişiden yapıldığı belirtilen mal ve hizmet alımlarına ilişkin olan ve normal ödeme vadeleri geçen borç tutarlarının (ve bunlara ilişkin hesaplanan vade farkı ve kur farkı tutarlarının) örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınması ve bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farklarının tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi çerçevesinde şirketiniz tarafından örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.2.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN KAZANÇLAR

KVK'nın 11 inci maddesinin (1/c) bendinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Kanunun 13 üncü maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazançlarını tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtmış olduklarının sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı üzere, yapılan bir işlemde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olduğundan bahsedilebilmesi için şu unsurların varlığı gerekmektedir.

- İşlem, ilişkili kişiler ile yapılmalı,
- İşlem, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden yapılmalıdır.

2.2.3.1. Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı

5766 sayılı Kanun[163] ile KVK'nın 13 üncü maddesine 7 numaralı fıkra olarak eklenen hükme göre; tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlıdır.

Madde hükmü 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, 2008 hesap döneminin başından itibaren, 7 numaralı fıkrada sayılan kurumlar arasında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirilen yurt içindeki işlemlerde; yukarıda TFYÖKD'nin unsurları başlığı altında sıralamış olduğumuz un-

162 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/03/2015 tarih ve 11395140-019.01-505 sayılı özelgesi.

163 06.06.2008 tarih ve 26898 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

surların yanı sıra, bu işlemler nedeniyle hazine zararının doğmuş olması şartının da aranması gerekmektedir.

KVK'nın 13 üncü maddesinin 7 numaralı fıkrasına göre; Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

5766 sayılı Kanunla, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü için hazine zararı şartı getirilmiş olmakla beraber, bu şartın arandığı işlemler sınırlandırılmıştır.

Hazine zararı şartı, ilişkili kişi kapsamındaki tüm kişi ve kurumlar arasındaki değil; sadece, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında yapılan işlemler için aranılmaktadır.

İlişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde, hazine zararının aranıp aranmaması konusunda, işlem türü yönünden herhangi bir ayrım yapılmamıştır. Dolayısıyla; tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye›deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirilen, alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin tamamında hazine zararı şartı aranacaktır.

KVK'nın 13 üncü maddesinin hazine zararı şartına ilişkin 7 numaralı fıkrasında, ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen yurt içindeki işlemlerde, bu şartın aranacağı belirtilmektedir.

Dolayısıyla, konu işlem yeri bakımından ele alındığında, yurt içi işlemler için hazine zararı şartı aranırken, yurt dışı işlemlerde ise bu şart aranmaksızın işlemin TFYÖKD kapsamında değerlendirilebileceği sonucu çıkmaktadır.

2.2.3.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olabilecek İşlemler

KVK'nın, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı tanımının yapıldığı 13 üncü maddesinin 1 numaralı fıkrasında genel olarak "*mal veya hizmet alım ya da satımı"* ifadesine yer verildikten sonra, hangi işlemlerin mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği açıklanmıştır. Söz konusu fıkra hükmüne göre; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

Dolayısıyla, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden yapılan şu işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilecektir.

- Alım-Satım işlemleri,
- İmalat ve inşaat işlemleri,
- Kiralama ve kiraya verme işlemleri,
- Ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri,
- İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler.

2.2.3.3. İlişkili Kişi Kavramı

Transfer fiyatlandırması uygulaması açısından kurumların tüm mal ve hizmet alım-satım işlemlerine uyguladıkları oranların emsallere uygun olması gerekmeyip sade-

ce ilişkili kişilerle yapmış oldukları işlemlere uyguladıkları oranların emsallere uygun olması gerekmektedir. Anılan uygulama açısından "ilişkili kişi" kavramı, KVK'nın 13 üncü maddesinin 2 numaralı fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre;

- Kurumların kendi ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurum ortaklarının eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil kan bağı olanlar ve sihri hısımları,

ilişkili kişi sayılır.

Fıkrada geçen "gerçek kişi" ifadesi, GVK'nın uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi ise sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Öte yandan kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk Vergi Sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

6728 sayılı Kanunun 59 uncu maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere KVK'nın 13 üncü maddesinin 2 numaralı fıkrasına eklenen hükümler ile ilişkili kişiye ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna göre; ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

2.2.3.4. Emsallere Uygunluk İlkesi

KVK'nın 13 üncü maddesinin 4 numaralı bendi uyarınca emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Anılan düzenleme uyarınca emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespit yöntemleri şunlardır;

2.2.3.4.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir.

2.2.3.4.2. Maliyet Artı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde

uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kâr oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntemin özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulması öngörülmektedir.

2.2.3.4.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder. Bu yöntemde, emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat veya bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat veya bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılacaktır. Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra da mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılacaktır.

2.2.3.4.4. İşlemsel Kâr Yöntemleri

Geleneksel işlem yöntemleri olan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi veya yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisi ile emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşma olanağı olmayan mükelleflerin, işlemin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyecekleri diğer yöntemleri kullanabileceğine ilişkin düzenlemeyi içeren KVK'nın 13 üncü maddesinin (4/ç) bendi 6728 sayılı Kanunun 59 uncu maddesiyle değiştirilmiştir. 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere KVK'nın 13 üncü maddesinin (4/ç) bendinde yapılan değişiklik ile işlemsel kâr yöntemleri madde metnine eklenmiştir.

Böylece Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1) tanımlanan ancak KVK'nın 13 üncü maddesinin 4 numaralı fıkrasında yer almayan işlemsel kâr yöntemleri KVK bünyesinde yer bularak yasal bir düzenleme niteliği kazanmış, KVK'nın uluslararası gelişmelere uyumu sağlanmıştır.

KVK'nın 13 üncü maddesinin (4/ç) bendinde işlemsel kâr yöntemleri, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

İşlemsel kâr yöntemleri; emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemden doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir.

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemden; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır.

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.

İşlemsel kâr yöntemlerine ilişkin detaylı açıklamalar 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

(TFYÖKD) Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'in Kâr Bölüşüm Yöntemi başlıklı 5.4. bölümü ile İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi başlıklı 5.5. bölümünde yer almaktadır.

2.2.3.4.5. Mükelleflerce Belirlenecek Yöntemler

6728 sayılı Kanunun 59 uncu maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere KVK'nın 13 üncü maddesinin 4 numaralı fıkrasına (d) bendi eklenmiştir. Mezkur bent ile emsallere uygun fiyata karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi veya işlemsel kâr yöntemlerinden herhangi birisi ile ulaşma olanağı olmayan mükellefler, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyecekleri bir yöntemi de kullanabileceklerdir.

İşlemsel kâr yöntemlerinin KVK'nın 13 üncü maddesinin 4 numaralı fıkrasına eklenmesinden önce de Kanun metninde bu yöndeki bir düzenleme bulunmakla birlikte mükellefin, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanmasına imkan sağlayan bir düzenleme söz konusuydu.

TFYÖKD Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'nin Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler başlıklı 5. bölümünde

"Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiğine inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur."

şeklinde açıklama yapılmıştır. Mükelleflerin emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için kendi belirleyebilecekleri ve daha doğru sonuç verdiğine inandıkları yöntemi seçerken emsallere uygunluk ilkesini göz önünde bulunduracak şekilde hareket etmek zorundadırlar.

2.2.3.4.6. Mükelleflerin Hangi Yöntemi Uygulayacakları

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde yukarıda açıklanan yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, seçtikleri yönteme göre emsallere uygun fiyat ya da bedeli kendileri belirleyeceklerdir. Karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı, yeniden satış fiyatı veya işlemsel kâr yöntemlerinden hiç birisi emsallere uygun fiyat ya da bedel tespitine uygun değilse mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile emsallere uygun fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme için, söz konusu yöntemlere göre emsallere uygun fiyat ya da bedel tespitin yapılmasının mümkün olmaması gerekmektedir.

İlgili Kanun maddesinin gerekçesinde, bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası olmadığı belirtilmektedir. Gerekçeye göre; uygulama kıstası, işlemin niteliğine en uygun yöntemdir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani "işlemin niteliğine en uygun yöntem" ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecektir.

Öte yandan, maddenin 5 numaralı fıkrası ile, mükelleflere ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlere ilişkin olarak uygulayacakları yöntemi Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirleme imkanı sağlanmaktadır. Buna göre, uygulaması gereken yöntem konusunda tereddüdü olan mükellefler Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için anlaşma yoluyla yukarıda açıklanan yöntemlerden hangisini kullanacaklarını tespit edebileceklerdir. Tespit edilen yöntem 3 yılı aşmamak üzere, anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşıyacaktır. Dolayısıyla, belli koşullar altında tespit edilen yönteme göre yapılan işlemler vergi incelemelerinde eleştiri konusu yapılamayacaktır.

6728 sayılı Kanunun 59 uncu maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere KVK'nın 13 üncü maddesinin 5 numaralı fıkrasında eklenen hükümler ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İle Anlaşma Usulü (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları)'nün geçmiş hesap dönemlerine uygulanabilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır. Buna göre; mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, VUK pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.

Ayrıca dikkat edilmesi gereken bir husus da, emsallere uygun fiyat veya bedellerin tespitinde, söz konusu yöntemlere başvurulurken öncelikle, mükellefin kendisinin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel, yani iç emsallerin karşılaştırmaya esas ölçü olarak dikkate alınması gerektiğidir. İç emsalin hiç olmaması veya güvenilir olmaması halinde ise benzer nitelikteki kurumların işlemleri yani dış emsaller karşılaştırmada esas alınabilecektir.

2.2.3.5. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İle Anlaşma Usulü (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları)

KVK'nın 13 üncü maddesinin 5 numaralı fıkrası ile de, mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyecekleri yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapmaları olanağı getirilmiştir.

Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükelleflerin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunmaları mümkündür.

Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

TFYÖKD Hakkında 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında da; peşin fiyatlandırma anlaşmasının temel amacının, mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmek olduğu belirtilmiştir.

2.2.3.5.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Kapsamı

TFYÖKD Hakkında 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının, 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesiyle değişik 15 inci maddesine göre; peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede, 01.01.2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 01.01.2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, 01.01.2009 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyette bulunmayan tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin birbirleriyle ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemlere ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkündür.

2.2.3.5.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Süreci

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlamaktadır. Mükellefler söz konusu başvuru ile birlikte, gerekli bilgi ve belgeleri İdare'ye sunmak zorundadırlar.

Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunan mükelleflerce iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edilebilir. İdarenin, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirmesi sonucu birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğini tespit etmesi durumunda, ilgili ülke veya ülkelerle anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapması mümkün bulunmaktadır.

Mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusundaki başvurusu ile ilgili olarak İdare tarafından yapılacak değerlendirme aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir:

2.2.3.5.2.1. Ön Değerlendirme

Yapılan başvuru, sunulan bilgi ve belgelerle birlikte İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulur.

İdare, mükellefin yaptığı başvuruda yer alan bilgi ve belgeler üzerinden peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını, ne tür bilgilere ihtiyaç olduğunu tespit etmek amacıyla bir ön değerlendirme yapar.

Söz konusu başvuruda yer alan bilgi ve belgelerin yeterli bir değerlendirme yapma olanağı sunmaması halinde, İdare mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir veya mükellef ile görüşme yapabilir.

Bu tür bir ön değerlendirme yapılması, mükellef ile İdare arasında kesin olarak bir peşin fiyatlandırma anlaşması yapılacağı anlamına gelmemektedir.

2.2.3.5.2.2. Analiz

Gerekli veriler tamamlandıktan sonra, karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltimlerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların değerlendirmesi yapılır.

2.2.3.5.2.3. Anlaşmanın Kabulü veya Reddi

İdare yapılan analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir. İdare›nin başvuruyu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının süresi en fazla 3 yıl olup, söz konusu anlaşma imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade edecektir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin sürecin her aşamasında, mükellef ile karşılıklı bilgi ve görüş alışverişinde bulunulur. Ayrıca, yapılan her anlaşma yalnızca ilgili mükellefe özgüdür ve bu mükellefi ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, yapılan anlaşmaların başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.

İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellef ya da mükelleflerin incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilecektir.

İdare, mükellefin söz konusu koşullara uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı yıllık rapor üzerinden takip edecektir.

Söz konusu raporun, anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde belirlenen formata uygun olarak hazırlanarak bir yazı ekinde İdare'ye gönderilmesi gerekmektedir.

2.2.3.5.2.4. Anlaşmanın Yenilenmesi

Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilir. Bu durumda mükellef anlaşma süresinin bitiminden en az dokuz ay önce İdare'ye başvurmalıdır. Mükellef başvurusunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgeleri sunmalıdır.

İdare söz konusu başvurunun incelenmesi sonucunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımların devam ettiğine ve tespit edilen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini karşıladığına karar verirse, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir. Bununla birlikte, İdare, anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve varsayımların değiştiğine ya da farklı bir yöntem tespit edilmesi gerektiğine karar verirse, mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekir.

2.2.3.5.2.5. Anlaşmanın Revize Edilmesi

İdare ile mükellef arasında imzalanmış ve yürürlükte olan bir peşin fiyatlandırma anlaşması aşağıdaki durumların gerçekleşmesi halinde revize edilebilir:

- Anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi,
- Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi,
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dahil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi,
- İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke idaresinin/idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması.

Mükellef, İdare ile imzaladığı peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesi amacıyla İdare'ye başvurabilir. Söz konusu başvuruda mükellef, anlaşmanın revize edilmesi talebinin nedenlerini de içerecek şekilde gerekli bilgi ve belgeleri İdare'ye ibraz etmek zorundadır. Anlaşmanın revize edilmesi hususunun İdare tarafından kabul edildiği durumda, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. İdarenin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda anlaşma aynen devam edecektir. Ancak mükellef yukarıda yer alan nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteyebilir. Bu durumda, İdare anlaşmayı iptal edebilir.

Mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesine ilişkin nedenler İdare tarafından da tespit edilebilir. Anlaşmanın revize edilmesi konusunda taraflar anlaşmaya varırsa, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. Mükellefin an-

laşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda İdare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal edebilir.

Anlaşmanın iptal edildiği durumlarda iptal kararının verildiği tarihten itibaren anlaşma hükümleri geçerliliğini kaybeder.

2.2.3.5.2.6. Anlaşmanın İptali

Aşağıda belirtilen durumlarda, İdare mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edebilir ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebilir:

- Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması,
- Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi.

Diğer taraftan, anlaşma süresince her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde İdare'ye gönderilmesi gereken Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Raporun zamanında ibraz edilmemesi durumunda, mevcut anlaşma, söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilebilir.

2.2.3.5.3. Geçmiş Hesap Dönemlerine Uygulama Usul ve Esaslar

6728 sayılı Kanunun 59 uncu maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere KVK'nın 13 üncü maddesinin 5 numaralı fıkrasında eklenen hükümler ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İle Anlaşma Usulü (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları)'nün geçmiş yıllara belirli şartlarda uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna göre;

- geçmiş vergilendirme dönemlerinin zamanaşımına uğramamış olması,
- Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanabilir olması,
- yöntemin uygulanması halinde daha önceden ödenen vergilerin ret ve iade edilmemesi

durumunda peşin fiyatlandırma anlaşmasının koşulları geçmiş hesap dönemlerine de uygulanabilir.

2.2.3.5.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme

TFYÖKD hakkında 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 17 inci maddesine göre, peşin fiyatlandırma anlaşması için İdare'ye başvuruda bulunan mükelleflerin sunmaları gereken temel bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- Yazılı Başvuru, [Yazılı Başvuru'da anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alır.]
- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar),

- Gayrimaddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayrimaddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,
- Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,
- İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Öte yandan, İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak anlaşma müddeti boyunca her yıl hazırlanacak olan «Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor» içerisinde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunda yer alan unsurlara da yer verilmesi gerekmektedir.

2.2.3.6. Transfer Fiyatlandırmasında Yıllık Belgelendirme

KVK'nın 13 üncü maddesinin 3 numaralı fıkrasına göre; emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Dolayısıyla, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar bu hesaplama ve belgeler olduğundan, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

Belgelendirmede amaç, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesidir. Bu nedenle mükellefler tarafından, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutulması zorunludur.

2.2.3.6.1. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

2.2.3.6.2. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

İlişkili kişilerle yapılan işlemlere yönelik olarak, kurumlar vergisi mükelleflerince doldurulması gereken Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formun yanı sıra; 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yine kurumlar vergisi mükellefleri için ilişkili kişilerle yapılan bazı işlemlerin raporlandırılması zorunluluğu getirilmiştir.

Buna göre; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak "*Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu*"nu hazırlamaları gerekmektedir. Raporun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanması zorunlu olup, beyanname ekinde vergi dairesine verilmesine ise gerek yoktur. Ancak hazırlanan raporun, beyanname verme süresi sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Öte yandan, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de 01.01.2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare›ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Dolayısıyla, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2008 tarihinden itibaren yurt dışı şubeleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de söz konusu tarihten itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlayacaklardır. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca Rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

2.2.3.7. Düzeltme İşlemleri

KVK'nın 13 üncü maddesinin 6 numaralı fıkrası uyarınca tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Ancak, örtülü kazanç dağıtımı yapılan kurumlarda bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Söz konusu kâr payının başka bir kuruma aktarılmış olması durumunda, bu kazanç iştirak kazancı olarak değerlendirilecek olup, kâr payının dar mükellef kuruma, gerçek kişilere, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kuruma aktarılmış olması (örtülü kazanç dağıtımının gerçek kişilere yapılması) halinde, bu kâr payının net kâr payı olarak kabul edilerek bu tutarın brüte tamamlanması sonucu bulanan tutar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

2.2.3.8. İndirimli Vergi Ziyaı Cezası

6728 sayılı Kanunun 59 uncu maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere KVK'nın 13 üncü maddesine 8 numaralı fıkra eklenmiştir. Yapılan düzenleme ile transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyaı cezasının (VUK'un 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanacağı hükmolunmuştur.

2.2.3.9. Bakanlar Kurulunun Yetkileri

KVK'nın 13 üncü maddesinin 8 numaralı fıkrasında 6728 sayılı Kanunun 59 uncu maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yapılan değişiklikle mezkur fıkranın numarası ve metni değiştirilmiştir. Yapılan düzenleme ile maddenin 9 numaralı fıkrası ile Cumhurbaşkanına (700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle değişmeden önce Bakanlar Kurulu'na) yeni yetkiler verilmiştir. Buna göre;

- KVK'nın 13 üncü maddesinin 2 numaralı fıkrasında yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya;
- KVK'nın 13 üncü maddesinin 5 numaralı fıkrasında yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya,
- belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usulleri belirlemeye ve
- transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye

Cumhurbaşkanı (700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle değişmeden önce Bakanlar Kurulu) yetkili kılınmıştır.

2.2.3.10. Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Örnek Özelgeler

2.2.3.10.1. Şirket Aktifindeki Arsanın Ortaklara Satılması Durumunda Hangi Değer Üzerinden Fatura Düzenleneceği[164]

Firmaların aktifinde kayıtlı bulunan arsaları ortaklara satılması işleminde satış bedelinin emsallere uygun olması gerekmektedir. Söz konusu satış bedelinin tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü madde hükmü ile anılan Tebliğde yapılan açıklamalara göre işlemin mahiyetine en uygun yöntemin kullanılacağı tabiidir.

2.2.3.10.2. Elde Edilen Gelirin Alım Miktarına Bağlı Olarak Değişen Oranlarda Bir Bölümünün Şirkete Üye Olan Gruplara Aktarılması[165]

Şirketin ortağı birlik ve derneklerin üyelerinin Şirketçe oluşturulan satın alma organizasyonuna üye olmaları sonucu alınan üyelik bedeli ile yine aynı dernek ve birliklerin üyelerinin emtia alışlarını Şirket satın alma sistemi üzerinden yapmaları nedeniyle, mal ve hizmet tedarikçisi firmalardan elde edilecek komisyon gelirinin Şirket tarafından kurum kazancınıza dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmekte olup Şirketin ortağı birlik ve derneklerin üyelerinin ortak satın alma sistemi üzerinden yapacağı

164 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22/05/2013 tarih ve 84098128-125[6-2012/887]-319 sayılı özelgesi.

165 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/02/2013 tarih ve 62030549-KVK 6-218 sayılı özelgesi.

alımlar sonucu Şirket tarafından elde edilen komisyon gelirinden bir bölümünün, alım miktarına bağlı olarak değişen oranlarda Şirket ortağı dernek ve birliklere prim olarak ödenmesi halinde bu tutarların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci bendi uyarınca safi kazancının tespitinde genel gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Şirket tarafından Şirket ortağı dernek ve birliklere ödenen primler, bir organizasyona bağlı ticari faaliyet olarak değerlendirilecek olup bu faaliyet dolayısıyla dernek ve birliğe ait iktisadi işletme oluşacağından bu iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekecektir.

Ayrıca, Şirketin ortakları ile yaptığı mal ve hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin (prim, komisyon vb.) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi gereğince emsallere uygun olması gerekmektedir.

2.2.3.10.3. İlişkili Kişilere Yapılacak Tahvil ve Bono Satışlarında Faiz Oranının Belirlenmesi[166]

Firmaların ilişkili kişilere tahsisli satış yöntemi kullanarak satışını gerçekleştirecekleri bono ve tahvillere ilişkin faiz oranlarının emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, satışı yapılacak bono ve tahvillere ilişkin faiz oranının tespitinde 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen usuller ve 1 ve 2 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde işlemin mahiyetine en uygun yöntemin kullanılması gerekmektedir.

Ayrıca; söz konusu ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin yurtdışı işlemleri olması veya bu ilişkili kişilerin serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerden olması halinde, faiz oranının belirlenmesi hususunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak "Peşin Fiyatlandırma Anlaşması" yapılması da mümkündür.

2.2.3.10.4. Grup Şirketlerine Ödünç Para Verilmesi İşleminde Uygulanacak Faiz Oranının Tespiti[167]

Firmaların, grup şirketlerine ödünç para verme işleminde uygulayacağı faiz oranının, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde hüküm altına alınan yöntemlerin veya bu yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma imkanı yoksa, işlemlerin mahiyetine uygun şirketçe öngörülen diğer yöntemlerin kullanılması suretiyle belirlenmesi mümkündür.

2.2.3.10.5. Şirket Ortaklarına Ödenen Ücretlerin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirilip İndirilemeyeceği[168]

Kurumların kendi ortakları ilişkili kişiler arasında sayıldığından, şirket ortaklarına hizmetleri karşılığı olmak kaydıyla emsaline uygun olarak ödenecek ücretin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, şirket tarafından ortaklarına emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak ücret ödenmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması hakkındaki hükümlerinin uygulanması ve emsaline göre fazla ödenen tutarın kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılmayacağı tabiidir.

166 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[13-12/1]-835 sayılı özelgesi.

167 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-568 sayılı özelgesi.

168 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-242 sayılı özelgesi.

Öte yandan, söz konusu ücret ödemeleriyle ilgili olarak muvazaalı bir durumun tespit edilmesi durumunda, gerekli cezai işlemlerin uygulanacağı tabiidir.

2.2.3.10.6. Şirket Ortağının Eşine Gayrimenkul Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV[169]

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, iki yıldan fazla süredir şirketinizin aktifinde bulunan işletme binasının şirket ortağının eşine satışından elde edilen kazancın %75'lik kısmının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında maddede sayılan diğer şartların da sağlanması koşuluyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, emsallere uygun bedel ile satış bedeli arasındaki fark için Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisnadan yararlanılması mümkün olmayacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Buna göre, iki yıldan fazla süredir şirketinizin aktifinde bulunan işletme binasının şirket ortağının eşine satışı işlemi Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesi hükmüne göre KDV'den istisnadır.

2.2.3.10.7. AB Katılım Öncesi Yardım Aracı Projesi Çerçevesinde Şartlı Hibe Yoluyla Yaptırılan Depo Tesisinin Bedelsiz Olarak Ortağı Bulunulan Şirketin Kullanımına Bırakılması[170]

Buna göre, vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen ve tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan … nızın bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde devamlı surette ve bir bedel mukabilinde gerçekleştirdiği ticari, sınai veya zirai faaliyetlerinin bulunması halinde, bu faaliyetler dolayısıyla oluşacak iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan … nız tarafından yapılan depo tesisinin bedelsiz olarak ortağı bulunduğunuz anonim şirketin kullanımına bırakılması nedeniyle …nız nezdinde bir iktisadi işletme oluşması söz konusu değildir.

(…) Dolayısıyla, AB Katılım Öncesi Yardım Aracı Projesi çerçevesinde şartlı hibe yoluyla yaptırılan depo tesisinin bedelsiz olarak ortağı bulunduğunuz anonim şirketin kullanımına bırakılması nedeniyle …nız nezdinde iktisadi işletme oluşmadığından bu konuya ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü madde hükmü çerçevesinde yapılacak bir değerlendirme bulunmamaktadır.

2.2.4. Yedek Akçeler

İhtiyat akçeleri; kurumlar vergisi mükelleflerinin TTK, kurumların özel kanunları veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre muhtelif adlarla zorunlu ya da ihtiyari olarak kardan ayırdıkları meblağlar olup, böylelikle işletme bünyesinde elde edilen karın bir kısmı dağıtılmayıp, işletme içinde alıkonulmaktadır. KVK'nın 11 inci maddesinin (1/ç) bendi uyarınca kurumların her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayırmış oldukları yedek akçelerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Söz konusu yedek akçelerin TTK'ya, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan

169 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/11/2017 tarih ve 64597866-125[5-1 (e)-2015]-21710 sayılı özelgesi.

170 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/11/2017 tarih ve 64597866-125[5-1 (e)-2015]-21710 sayılı özelgesi.

ayrılmış olması durumunda dahi safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Ancak; 7061 sayılı Kanunun 106 ncı maddesiyle 01.01.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve 6361 sayılı Kanunun 16 ncı maddesine eklenen fıkra ile finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından anılan madde uyarınca ayrılan özel karşılıkların tamamının ayrıldıkları yılda kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu düzenleme 01.01.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceğinden bu tarihten önce anılan kurumlarca ayrılan özel karşılıkların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

2.2.5. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ve Cezalar

KVK'nın 11 inci maddesinin (1/d) bendi uyarınca anılan Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri ile VUK'a göre ödenen gecikme faizi ile pişmanlık zammının kurum kazancından indirimi mümkün değildir. Ayrıca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin olarak hesaplanan tecil faizleri de bu kapsamda olup, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmak zorundadır.

2.2.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında İhraç Edilmesinden Doğan Zararlar

KVK'nın 11 inci maddesinin (1/e) bendi uyarınca kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyon ve benzeri giderlerin, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

2.2.7. Deniz ve Hava Taşıtlarına İlişkin Giderler

Bilindiği üzere GVK'nın 40 ıncı maddesinin 5 numaralı bendine göre; genel olarak kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri kurum kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır. Buna karşılık KVK'nın 11 inci maddesinin (1/f) bendinde kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

2.2.8. Maddi ve Manevi Tazminat Giderleri

KVK'nın 11 inci maddesinin (1/g) bendi uyarınca sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

2.2.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillere İlişkin Tazminatlar

KVK'nın 11 inci maddesinin (1/h) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin basın yoluyla işlemiş oldukları fiillerden ya da radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

2.2.10. Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait Reklam ve İlan Giderleri

KVK'nın 11 inci maddesinin (1/ı) bendinde; her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiş ve Cumhurbaşkanı'na bu oranı %100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiştir.

90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile söz konusu oran **sıfır** olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla, KVK ve ilgili Bakanlar Kurulu Kararı yönünden alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin kurum kazancından indirilmesine engel yoktur.

Ancak, 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun[171] ile değiştirilen, 07.11.1996 tarih ve 4207 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin 11 numaralı fıkrasında "193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41' inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez." denilmektedir. Söz konusu madde Kanunun yayım tarihi olan 19.01.2008 tarihinden 4 ay sonra, yani 19.05.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu giderlerin kurumlar vergisi karşısındaki durumu ile ilgili olarak, 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6. bölümünde yapılan açıklama ile 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili kısmı Kanun hükmüne paralel olarak değiştirilmiştir.

2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6. bölümünde, 5727 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe atıfta bulunularak, 19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı açıklaması yapılmıştır.

2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin söz konusu düzenlemeyi içeren 6. bölümünün iptali ve yürütmesinin durdurulması istemiyle açılan dava sonucunda, Danıştay tarafından Tebliğde yer alan düzenlemenin, her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri yönünden yürütmesinin durdurulması kararı verilmiştir.[172] Danıştay'ın söz konusu kararında; tamamen tütün ve tütün mamulleriyle ilgili düzenlemeler içeren bir kanunda yer alan söz konusu kısıtlamanın alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerini kapsadığının düşünülemeyeceği, bu nedenle dava konusu düzenlemenin (2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin 6. bölümü) dördüncü ve altıncı paragraflarında alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin de kısıtlama kapsamında olduğunun belirtilmesinin açıkça kanuna aykırı olduğu açıklamasına yer verilmiştir. Yürütmeyi durdurma kararından sonra Danıştay 4 üncü Dairesi Başkanlığının 25.10.2010 tarih ve Esas No:2008/3758, Karar No:2010/5217 sayılı Kararı ile tebliğin söz konusu bölümleri iptal edilmiştir.

Danıştay'ın söz konusu kararından sonra, kamuoyunda alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının kurum kazancından indirilebileceği yönünde yaygın bir kanı oluşmuştur. Ancak, hemen belirtmek gerekir ki Danıştay tarafından yürütmesi durdurulan düzenleme 2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümüdür. Oysa, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin kurum kazancından indirilememesinin dayanağı Tebliğdeki açıklama değil, 4207 sayılı Yasa hükmüdür. Tebliğ ile yeni bir düzenleme yapılmamış

171 19.01.2008 tarih ve 26761 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

172 Danıştay 4. Daire Başkanlığının 22.09.2008 tarih ve 2008/3758 Esas No.lu Kararı

veya kısıtlamaya gidilmemiş, sadece söz konusu giderlerin anılan Yasa hükmü uyarınca gider olarak kabul edilemeyeceği açıklaması yapılmıştır. Tebliğin ilgili bölümünün yürütmesinin durdurulması bir tarafa, bu şekilde bir Tebliğ hiç çıkarılmamış olsa bile 4207 sayılı Kanunun ilgili hükmü göz önünde bulundurulduğunda söz konusu giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Zira, yukarıda da belirttiğimiz gibi, düzenlemenin dayanağı Tebliğ değil, Kanun hükmüdür. Dolayısıyla, Tebliğde yer alan düzenlemenin yürütmesinin durdurulmasına ilişkin Danıştay kararının, Kanun hükmünün uygulanması yönünden herhangi bir etkisi olmayacaktır.

Bu nedenle, 4207 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin 11 numaralı fıkrasında yer alan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı yönündeki düzenleme yürürlükte olduğu sürece, söz konusu giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Kaldı ki, söz konusu iptal kararı daha sonra Maliye Bakanlığı tarafından temyiz edilmiş ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da 28.09.2011 tarih ve E:2011/296 K:2011/549 sayılı kararıyla, Danıştay 4 üncü Dairesi kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar vermiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen bu karar sonrası 2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 6. bölümünün dördüncü ve altıncı paragrafları tekrar yürürlüğe girmiştir.

2.2.11. Yabancı Kaynakların Özkaynağı Aşan Kısmına İlişkin Finansman Giderleri

KVK'nın 11 inci maddesinin (1/i) bendine göre; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınamaz. Fakat, hali hazırda Cumhurbaşkanınca bu konuda belirlenmiş bir oran bulunmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu hüküm fiilen uygulanamamaktadır.

2.3. DİĞER KANUNLARA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV ile indirilecek katma değer vergisini gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indiremeyecekleri, KDV Kanununun 58 inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinde, ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere, bu kanunun (I), (I/A)[173] ve (IV) sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan alınan motorlu taşıtlar vergisi ve cezalar ile gecikme zamları, Gelir ve Kurumlar Vergileri matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun[174] "Primlerin ödenmesi" başlıklı 88 inci maddesine göre; Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılması mümkün değildir.

173 7061 sayılı Kanunun 24 üncü maddesi ile 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan "(I)" ibaresi "(I), (I/A)," şeklinde değiştirilmiştir.

174 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Söz konusu primler gecikmeli olarak ödendiği takdirde ise ilgili oldukları dönemde değil, ödendiği dönemde gider olarak dikkate alınacaktır.

Ancak, Aralık ayına ait primlerin kanuni süresi olan izleyen yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından gider olarak kabul edilecektir.

2.4. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER NİTELİĞİNDE OLAN DİĞER GİDERLER

KVK'nın 11 inci maddesinde yer almamasına karşın, bazı giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Kurum kazancından indirilmesi mümkün olmayan giderlerden bir kısmı aşağıdaki gibidir;

- Çalınma, kaybolma ve dolandırıcılık nedenleriyle doğan zararlar,
- Mevcut borç senetlerini reeskonta tabi tutmayıp, buna karşın alacak senetlerinin reeskonta tabi tutan kurumların hesapladıkları reeskontlar,
- İşletmede çalışan personelin ölümü durumunda ailesi ve çocuklarına kanuni zorunluluk olmaksızın verilen yardımlar,
- Vefat ilanları karşılığında verilen meblağlar ve çelenk masrafları,
- Uğraş konuları ile ilgili dernek veya birliklere ödenen masrafa katılma payları
- Bir başka kişi veya kurum adına düzenlenmiş belgelere istinaden yapılan giderler,
- Yasal olarak azami had belirlenmiş giderlerde belirlenen hadleri aşan kısım (azami oranının üzerindeki herhangi bir oranda ayrılan amortismanlar, GVK'nın 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendinde hüküm altına alınan haddin üstünde ödenen sendika aidatları vb.)
- Kanunen yasaklanmış faaliyetlerin yapılmasından kaynaklanan giderler (Rüşvet, yasa dışı örgütlere yapılan bağış ve yardımlar vb.)
- Maliyet olarak dikkate alınması gereken harcamaların doğrudan gider yazılması
- Dönemsellik ilkesi gereği cari yıl haricindeki geçmiş veya gelecek yıllara ait giderler,
- KVK'nın 10 uncu maddesinde belirtilen usul ve esasların dışında yapılan bağışlar,
- Kanunlarda düzenlenen özel haller hariç olmak üzere belgelendirilemeyen giderler
- Kıdem tazminatları karşılıkları,
- Nedeni bulunamayan sayım ve tesellüm noksanları,
- Vergi kanunlarında düzenlenmeyen karşılıklar.

2.5. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KABUL EDİLMEYEN İNDİRİMLER İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

2.5.1. Fark İşçilik Tutarının Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Kaydedilip Edilemeyeceği[175]

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından re'sen tahakkuk ettirilen sigorta primleri, fiilen bu Kuruma ödendiği tarihte gider olarak dikkate alınabilecek olup bu şekilde hesapla-

175 Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/08/2013 tarih ve 18008620-2011-721-8-79 sayılı özelgesi.

nan sigorta primleri nedeniyle söz konusu kuruma ödenen para cezaları ile gecikme zamları ve faizlerin kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.5.2. Grup Şirketlerine Ortaklığı Bulunan Şirket Müdürlerine Genel Merkezce Belirlenen Dağıtım Anahtarına Göre Ödenen Ücretlerin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak İndirilip İndirilemeyeceği[176]

Şirket müdürlerine ödenen ve ana merkezce tespit edilen dağıtım anahtarına göre belirlenerek grup şirketlerine fatura edilen ücretlerin böyle bir hizmetin alınıyor olması halinde kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmakla birlikte, söz konusu ücretlerin ödendiği müdürlerin ilişkili kişi olarak değerlendirilmesi halinde yapılan ödemenin Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde tanımlanan emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmiş olması gerekmekte olup aksi takdirde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı kabul edilerek anılan Kanun maddesi çerçevesinde işlem tesis edilmesi gerekecektir.

Genel Merkezlerin bulunduğu ülkelerle Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmaması halinde müdürlere yapılan ücret ödemeleri iç mevzuatımıza göre değerlendirilerek bu ödemelerden genel hükümler çerçevesinde Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine istinaden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir. Ülkelerle Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olması halinde ise anlaşmada yer alan hususlara göre değerlendirme yapılması gerekmektedir.

2.5.3. Finansal Kiralamaya Konu Taşıtlar ve Taşınmazlara İlişkin Vergiler İle Kiracıdan Kaynaklanan Cezaların Kiracıya Yansıtılarak Giderleştirilmesi[177]

Finansal kiralama faaliyeti çerçevesinde kiralanan gayrimenkuller için ödenen emlak vergileri ile kiralanan mallar için ödenen sigorta primlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olup söz konusu ödemelerin sözleşmeye istinaden kiracılara yansıtılması halinde bu tutarların kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Öte yandan, faaliyet konusu münhasıran taşıtların kiralanması olmayan finansal kiralama şirketlerinin ödemiş olduğu motorlu taşıtlar vergisi ile kiracıların kusurlarından kaynaklanan muhtelif cezalara ilişkin ödemeler kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. Ancak söz konusu ödemelerin kiracılara yansıtılması durumunda kiracılar tarafından Şirketinize yapılacak ödemelerin kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmektedir.

2.5.4. Şirketçe Ödenen Mahkeme Harcı, Avukatlık Ücreti ve Faizin Gider Olarak Gösterilip Gösterilmeyeceği[178]

Asliye Hukuk Mahkemesinin Kararına istinaden ödenecek mahkeme harcı, avukatlık ücreti ve faiz tutarı, işle ilgili olması ve kurumun kendisinin, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından doğmamış bulunması şartıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

176 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/05/2013 tarih ve 62030549-KVK 6-742 sayılı özelgesi.

177 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06/07/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-2075 sayılı özelgesi.

178 Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-721-15-32 sayılı özelgesi.

2.5.5. İş Kazaları Sonucunda Ödenen Tazminatların Gider Yazılıp Yazılamayacağı[179]

Ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine göre yapılması şarttır. İşle ilgili olmayan veya işle ilgili olsa dahi kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar gider yazılamaz.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, meydana gelen iş kazaları sonucunda;

- Kaza geçiren iş görene veya bunun varislerine şirketinizin kusurundan dolayı mahkeme kararına göre ödenen tazminatlar ve faizleri ile,
- Gerek bir iş akdi veya toplu iş sözleşmesi hükümlerine istinaden anlaşmak suretiyle, gerek hiçbir akde veya sözleşmeye bağlı olmaksızın doğrudan sulh yoluyla ödenen tazminatlar

Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

2.5.6. Sözleşmeye İstinaden Kesilen Cezanın İndirim Konusu Yapılması İçin Fatura Düzenlenmesinin Şart Olup Olmadığı[180]

Mükellefler tarafından yapılan ödeme, sözleşmede ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlardan olduğu takdirde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu itibarla, bir mal teslimi veya hizmetin karşılığını teşkil etmeyen veya buna bağlı olarak ortaya çıkmayan dolayısıyla malın süresinde teslim edilmemesi nedeniyle sadece sözleşme şartlarına uyulmaması sonucu ortaya çıkan tazminatlar katma değer vergisinin konusuna girmediğinden, tazminat tutarı üzerinden katma değer vergisi hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Şirketlerin alım sözleşmesinde belirtilen şartların yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde sözleşme hükmü gereğince karşı şirketten tahsil edilen cezai müeyyide, mal teslimi veya hizmet ifası kapsamında değerlendirilmese dahi tahsil edilen tutar için fatura düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, söz konusu ceza ödemesi karşılığında fatura düzenlenmemesi durumunda; bu ödemenin, söz konusu sözleşme, ödemeye dair makbuz, dekont vb evrak ile tevsik edilmesi gerekmekte olup bu belgelerin muhafaza ve istenildiğinde ibraz edileceği tabiidir.

2.5.7. Sosyal Güvenlik Kurumu Tarafından Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması Nedeniyle Kesilen Cezaların İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[181]

06.02.2012 tarihinde Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile yapılan sözleşmeye istinaden "anlaşmalı hastane statüsünde" faaliyetinize devam eden hastanenin, SGK'nın tespit ettiği resmi hizmet ücreti dışında hastalardan belirli bir sınıra kadar fark ücreti alınabileceği; ancak, hastanenin 2013 hesap dönemi içinde belirlenen sınırları aşması sebebiyle sözleşme hükümleri gereği SGK'ya cezai şart gereği ödediği para cezasının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda verilen bir özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

179 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-244 sayılı özelgesi.

180 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-240 sayılı özelgesi.

181 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13/03/2015 tarih ve 62030549-125[6-2014/131]-444 sayılı özelgesi.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde, her ne kadar SGK ile yapmış olduğunuz sözleşmede cezai şart olarak düzenlenmiş olsa da, Şirketinizin kusurlu davranması nedeniyle ortaya çıkan söz konusu cezaların idari para cezası mahiyetinde olduğu anlaşıldığından, anılan ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

2.5.8. Şirket Tarafından Belediyeden Kiralanan Yere Ait 2013 Yılı Kira Ödemesinin 2014 Yılında Yapılması Durumunda Ödenen Tutarın İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı[182]

Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca, belediyeden kiralanan yerin 2013 yılına ait kira giderlerinin tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereğince miktar ve mahiyet olarak kesinleşmiş olduğu 2013 hesap dönemine ait kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmekte olup söz konusu döneme ilişkin kira tutarlarının 2013 hesap döneminde ödenip ödenmemesinin bu duruma herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla 2013 hesap dönemine ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılması gereken kira giderlerinin 2014 hesap dönemi kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.5.9. İş Görüşmesi Yapmak ve Müşteri Ağırlamak İçin Yat Kiralamanın Vergisel Boyutu[183]

Bu kapsamda, iş ilişkisi çerçevesinde görüşme yapılan kişilere yönelik yat kiralanması işlemi esas itibarıyla işin mahiyetine uygun olmadığı ve iş hacmi ile mütenasip bulunmadığı gibi faaliyetlerin yürütülmesi ve gelirin elde edilmesi için zorunlu bir harcama niteliği taşımadığından mükelleflerin özel bir tasarrufu olan söz konusu karşılama, ağırlama ve kira bedellerinin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

2.5.10. Ödemesi Ertelenen SGK Primlerinin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı[184]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, SGK primlerinin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Güvenlik Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerektiğinden, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın sigorta primleri fiilen ödendiği tarihte kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek olup, ilgili mevzuat gereği bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden yalnızca Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda Aralık ayının gideri olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Dolayısıyla, 5510 sayılı Kanunun geçici 72 inci maddesi ile yapılan düzenlemeye göre Aralık 2016 dönemine ilişkin sigorta primlerinin 2017 takvim yılının Ekim ayında ödenmesi mümkün olsa da, 174 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde Aralık ayına ilişkin primler ancak ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabileceğinden, 2017 yılı Ocak ayı içinde ödenmeyen 2016 Aralık ayına ait sigorta primlerinin 2016 yılı kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

3. ZARAR MAHSUBU

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde "zarar mahsubu" düzenlenmiş olup; bu madde uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri, belli şartlar altında, ticari faaliyet-

182 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/02/2016 tarih ve 62030549-125[6-2014/170]-13252 sayılı özelgesi.

183 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/02/2016 tarih ve 62030549-125[6-2014/451]-13442 sayılı özelgesi.

184 Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2017 tarih ve 18008620-125[2017-721-1]-16071 sayılı özelgesi.

lerinden kaynaklanan zararlarını safi kurum kazancından mahsup edebilmektedirler. Kanunun 9. maddesi hükmüne göre mahsuba konu olabilecek zararlar şunlardır.

- Geçmiş yıl zararları,
- Devralınan veya bölünen kurumların zararları,
- Yurt dışı faaliyetlerden kaynaklanan zararlar.

Söz konusu zararların mahsubuna ilişkin açıklamalara aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.

3.1. GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

Kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilecektir. Ancak bu zararların beş yıldan fazla nakledilmesi mümkün değildir.

Zarar mahsubu belirli bir süre içinde gerçekleştirilemediği takdirde, oluşan zarar işletme zararı olarak değerlendirilmemekte ve sermayede meydana gelen zarar olarak dikkate alınmaktadır. Zararın, işletme zararından çıkıp sermayede kesin eksilme sayılması için beş yıllık bir süre öngörülmüştür. Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zarar beş hesap dönemi boyunca oluşacak kârlarla mahsup edilemiyorsa, o zarar artık sermayede meydana gelen bir eksilme olarak değerlendirilmekte ve mahsup imkânı ortadan kalkmaktadır.

Söz konusu beş yıllık süre, zararın doğduğu hesap dönemini izleyen hesap dönemi başından başlamaktadır. Örnek vermek gerekirse, 2013 hesap döneminde oluşan ve bu yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen kurum zararının en geç 2018 hesap döneminde oluşacak kazançtan mahsubu mümkündür. Bu hesap döneminde de mahsup edilemeyen 2012 dönemi zararının sonraki dönemlerde mahsubu ise mümkün değildir.

Geçmiş hesap dönemlerinde oluşan zararların mahsubunda, söz konusu zararların en önceki hesap dönemi zararından başlayarak sırasıyla mahsup edilmesi gerekmektedir. Geçmiş yıllara ait zararların mahsubunun, yıl atlanmaksızın, mahsup imkânının doğduğu hesap döneminde yapılması gerekmektedir. Mahsup imkânının olduğu dönemlerde mahsup edilmeyen zarar tutarlarının sonraki dönemlere ait kazançlardan düşülmesi mümkün olmayacaktır.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-491 sayılı özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 2005 ve 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim imkanı olduğu halde kurum kazancından indirilmeyen 2004 yılı zararının, 2008 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün olmayıp 2005 ve 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinin düzeltilmesi yoluyla da indirimi mümkün değildir."

Öte yandan, geçmiş yıl zararları ile birlikte kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar ve diğer indirimlerin (Ar-Ge indirimi, sponsorluk harcamaları, bağış ve yardım vb.) söz konusu olması halinde mahsup sırası önem arz etmektedir. Bu durumda ilgili yıl kurum kazancından öncelikle "*zarar olsa dahi indirilecek istisnalar"*ın indirilmesi, geçmiş yıl zarar mahsubunun kalan tutar üzerinden gerçekleştirilmesi gerekmektedir. *"Kazanç bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler"* ise, zarar mahsubundan sonra kalan tutar üzerinden indirilecektir.

Örnek:

(B) Kurumunun 2018 hesap dönemi faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- 2018 Dönemi Safi Kurum Kazancı : 500.000 TL
- İştirak Kazançları İstisnası : 100.000 TL
- Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası : 200.000 TL
- Yatırım İndirimi İstisnası : 150.000 TL
- Geçmiş Yıl (2017) Zararı : 300.000 TL

Yukarıdaki verilere göre, 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gerçekleştirilecek mahsup işlemleri şu şekilde olacaktır.

A- Safi Kurum Kazancı …….....		500.000
B- Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler		300.000
İştirak Kazançları İstisnası….....	100.000	
Taşınmaz Satış Kazancı…..…...	200.000	
C- Kâr (A-B) ……..…….....…..		200.000
D- Geçmiş Yıl Zararı ……..……..…….		300.000
E- Mahs.Edilecek Geç.Yıl Zararı ……..…….....		200.000
F- Kurumlar Vergisi Matrahı (C-E) ……..….....		0
G- Sonraki Dönemlere Devreden 2017 Zararı (D-E)		100.000

Matrah Artırımında Bulunulan Hesap Dönemlerine Ait Zararların Mahsubu

11.05.2018 tarih ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ğ) bendinde, "Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'si, 2018 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, mükellefler, 6736 ve 7143 sayılı Kanunlar kapsamında matrah artırımında bulundukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısı yıllık beyanname üzerinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

Örnek : (A) Ltd. Şti.'nin, 2013-2017 hesap dönemleri ticari faaliyeti sonucunda hesaplanan mali kâr/zarar tutarları aşağıda yer alan tablodaki gibidir. Mükellef, 2015 yılında beyan ettiği mali kâr tutarından 2013 ve 2014 hesap dönemlerinden devreden geçmiş yıl zararlarını mahsup etmiştir.

YILLAR	MALİ KÂR / ZARAR DURUMU
2013	10.000 TL zarar
2014	12.000 TL zarar
2015	21.000 TL kâr
2016	15.000 TL zarar
2017	40.000 TL zarar

Söz konusu mükellefin 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 hesap dönemleri için matrah artırımından yararlandığı durumda 2018 ve müteakip hesap dönemlerinde mahsup edebileceği geçmiş yıl zarar tutarı 2014 yılından devreden (1.000 TL / 2 =) 500 TL, 2016 yılından devreden (15.000 TL / 2 =) 7.500 TL ve 2017 yılından devreden (40.000 TL / 2 =) 20.000 TL olmak üzere toplam 28.000 TL olacaktır.

Diğer taraftan mükellefin 2015 hesap dönemi mali karının tespiti sırasında mahsuba konu ettiği 2013 ve 2014 hesap dönemleri zararlarından dolayı 2015 hesap dönem için herhangi bir düzeltme beyannamesi vermesine gerek bulunmamaktadır.

3.2. DEVRALINAN VEYA BÖLÜNEN KURUMLARA AİT ZARARLARIN MAHSUBU

Devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını kurum kazançlarından mahsup etme imkânına sahiptirler.

Devredilen veya bölünen kurumları devralan kurumlar,

- Devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile,
- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları,

kurum kazançlarından indirebileceklerdir.

3.2.1. Devralınan Veya Bölünen Kurumlara Ait Zararların Mahsup Edilebilmesinin Şartları

Devredilen veya bölünen kurumlara ait zararların, bu kurumları devralan kurumlar tarafından mahsup edilebilmesi için, KVK'nın 9. maddesinin (1-a) bendinde, iki ayrı alt bent olarak belirtilen şartlar ayrıca aranmaktadır. Söz konusu özel şartlar ile ilgili açıklamalara geçmeden önce, bu kapsamda bir zarar mahsubundan bahsedilebilmesi için öncelikle, yapılan devir veya bölünme işleminin, KVK'da tanımlanmış olan devir veya bölünme niteliğinde olması ve KVK'nın 20. maddesinde yer alan şartlar çerçevesinde gerçekleştirilmiş olması gerektiğini belirtmekte yarar vardır.

Bunun yanı sıra, Kanunun 9. maddesinin (1-a) bendinin 1 ve 2 numaralı alt bentlerine göre aranılan şartlar ise şunlardır:

- Devralınan veya bölünen kurumların son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi.

3.2.1.1. Devralınan veya Bölünen Kurumların Son Beş Yıla İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Kanuni Süresinde Verilmiş Olması

Devir ve bölünme durumlarında, devralınan kurumların zararlarının kurum kazançlarından indirilebilmesi için; devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinden herhangi birisinin hiç verilmemiş veya kanuni süresinden sonra verilmiş olması halinde, bu kurumları devralan kurumların bu kapsamda zarar mahsubu yapmaları mümkün olmayacaktır.

3.2.1.2. Zarar Mahsubu Yapacak Kurumun, Aynı Faaliyete En Az Beş Yıl Süre İle Devam Etmesi

Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun bu haktan yararlanabilmesi için, devralınan veya bölünen kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi gerekmektedir.

KVK'nın 9. maddesi ile devir ve bölünme işlemlerinde zarar mahsubu yapılabilmesi için *"aynı faaliyete devam"* şartı getirilmiştir. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 14. maddesinde yer alan *"aynı sektörde faaliyet gösterme"* şartından daha dar kapsamlı bir şart olup, zarar mahsubu olanağı elde edildikten sonra herhangi bir şekilde faaliyetin sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin beş yıllık süre içinde arızi hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir.

Çoğu zaman, gayrifaal kurumların devredilmesi ve bölünmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, devralınan kurumun devir veya bölünme tarihi itibariyle herhangi bir faaliyeti olmaması, devralan kurumun zarar mahsubu yapabilmesi için faaliyete devam şartı olmayacağı anlamına gelmemektedir. Böyle bir durumda, her ne kadar, devredilen veya bölünen kurumun fiili olarak faaliyeti olmasa da, bunları devralan kurumların zarar mahsubu imkânından yararlanabilmeleri için, münfesih kurumun faaliyetini devam ettirerek veya tekrar başlatarak en az beş yıl boyunca sürdürmeleri gerekir.

3.2.1.3. Şartların İhlali Halinde Ziyaa Uğramış Sayılacak Vergi

Zarar mahsubu ile ilgili olarak yukarıda yer alan şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyaı doğmuş sayılacaktır.

Örnek :

(C) Kurumu, 2018 yılında devralmış olduğu (D) Kurumunun devir tarihi itibariyle mevcut 200.000 TL kurum zararını, bu döneme ilişkin kurum kazancından düşmüştür. (C) Kurumu devralmış olduğu (D) Kurumunun faaliyetine bir süre devam etmiş, ancak bu faaliyeti 2021 yılında sona erdirmiştir.

Örnekten görüleceği üzere, devralınan kurumun faaliyetine beş yıl süre ile devam edilmesi şartı ihlal edildiğinden, (C) Kurumunun devralınan kurum zararını mahsup etme hakkı ortadan kalkmaktadır. Ancak (C) Kurumu 2018 hesap döneminde bu kapsamda 200.000 TL zarar mahsubu yapmıştır. Dolayısıyla 2021 yılında şartın ihlal edilmesi nedeniyle 2018 hesap dönemine ilişkin olarak meydana gelen 200.000 TL'lik farka isabet eden kurumlar vergisi ziyaa uğramış sayılacaktır ve cezalı olarak vergi tarh edilmesi gerekecektir.

3.2.2. Devir Ve Bölünmelerde Mahsup Edilecek Zarar Tutarı

Devir ve bölünme hallerinde mahsup edilebilecek zarar tutarları, devralınan veya bölünen kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır.

Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Devir veya bölünme tarihi olarak, devre ilişkin kararın Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih dikkate alınacaktır.

VUK'un 192. maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır.

Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

Devralınan kurum zararlarının öz sermaye tutarları ile kıyaslanmasında, sadece devir tarihi itibariyle oluşan cari dönem zararının değil, geçmiş yıl zararlarının da topluca dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek :

(A) A.Ş., 24.07.2018 tarihi itibariyle (B) Ltd. Şti.'ni tüm aktif ve pasifiyle birlikte devralmış olup, devir tarihi itibariyle (B) Ltd. Şti.'nin bilançosu aşağıdaki gibidir.

AKTİF		PASİF	
Banka	250.000	Borçlar	1.200.000
Alacak Senetleri	450.000	Sermaye	1.800.000
Taşıtlar	600.000	Zarar	(400.000)
Binalar	700.000	Geçmiş Yıl Zararı	(600.000)
	2.000.000		2.000.000

Devralınan kurumun devir tarihi itibariyle öz sermayesi şu şekilde hesaplanacaktır.

Öz Sermaye = Toplam Aktif – Borçlar

= 2.000.000 – 1.200.000

= 800.000 TL

Buna göre yapılabilecek zarar mahsubunun üst sınırı 800.000 TL olup, devralınan kurumun devralınan kurumun toplam 1.000.000 TL olan zararının 800.000 TL'lik kısmı, devralan kurum tarafından 2018 hesap dönemi kurum kazancından mahsup edilebilecektir.

Öte yandan, tam bölünme işleminde, bölünen kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve aynı zamanda devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilebilecektir.

Örnek :

Tam bölünme suretiyle dağılan (K) Ltd. Şti.'nin bölünme tarihi itibariyle öz sermayesi 1.000.000 TL olup; şirket sermayesinin %60'ı (L) Kurumu, %40'ı da (M) Kurumu tarafından devralınmıştır. Bölünen (K) Şirketinin zarar mahsubuna konu olabilecek zarar tutarı 100.000 TL'dir.

Bu verilere göre, bölünen kuruma ait 100.000 TL'lik zarar tutarının, bu kurumu devralan şirketler tarafından devraldıkları kısma isabet eden oranda indirilmesi gerekir. Buna göre söz konusu zararın 60.000 TL'lik kısmı (L) Kurumu, 40.000 TL'lik kısmı ise (M) Kurumu tarafından mahsup konusu edilebilecektir.

3.2.3. Devir Ve Bölünme Halinde Zarar Mahsubunun Sırası

Devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir.

Devir ve bölünme halinde mahsup edilebilecek zararlar, hangi hesap dönemine ait

olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir.

Örnek :

(E) Kurumu, (F) Kurumu tarafından devralınmış ve devir kararı 13.09.2018 tarihinde Ticaret Siciline tescil edilmiştir. Devir tarihi itibariyle devredilen (E) Kurumunun öz sermayesi 250.000 TL'dir. (E) Kurumunun cari dönem zararı ile geçmiş yıl zararları ise aşağıdaki gibidir.

2018 yılı zararı	:	80.000 TL
2017 yılı zararı	:	170.000 TL
2016 yılı zararı	:	200.000 TL
TOPLAM	:	450.000 TL

(E)'yi devralan (F) Kurumunun 2018 hesap dönemindeki kurum kazancı 400.000 TL'dir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, devralınan kurumlara ait zararların mahsubunda, mahsup edilebilecek zarar tutarı devredilen kurumun devir tarihindeki öz sermayesi ile sınırlıdır. Örnekte bu sınır 250.000 TL olarak verilmiştir. Devredilen kurumun gerek devrin gerçekleştiği hesap dönemindeki ve gerekse önceki hesap dönemlerindeki zararlarının toplamının bu sınır çerçevesinde, devralan kurum tarafından indirimi mümkündür.

Örnekte 2016-2018 yıllarına ait toplam zarar tutarı 450.000 TL'dir. Bu tutar, devir tarihindeki öz sermaye tutarı olan 250.000 TL'yi aştığı için tamamen indirime konu edilmeyecek, 250.000 TL'lik kısım indirilebilecektir. Kalan 200.000 TL tutarındaki zararın ise mahsup edilme imkânı yoktur. Devralan kurumun ilgili dönem kurum kazancı 400.000 TL olduğundan, bu tutardan 250.000 TL devralınan kurum zararını düşebilecektir. Mahsup edilecek olan 250.000 TL tutarındaki zararın hangi hesap dönemine ait olduğu devralan beyanname ekinde bildirilmek şartıyla serbestçe belirlenebilecektir.

3.3. YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLARIN MAHSUBU

KVK'nın 3 üncü maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükellef olarak adlandırılmakta ve gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. KVK'nın 9 uncu maddesinin (1/b) bendinde kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, beş yıldan fazla nakledilmemek kaydıyla belirli şartlar altında yurt dışı zararların kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna olan kazançlardan doğan zararlar ile ilgili olarak zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Örneğin; tam mükellef kurumların yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlar mezkur Kanunun 5 inci maddesinin (1/h) bendine göre Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için faaliyette bulundukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye'deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır.

Örneğin**;** 2013, 2014, 2015 ve 2016 hesap dönemlerinde kâr edip, 2017 hesap döneminde zarar eden mükellef kurumun, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde 2017 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlarını, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, indirim konusu yapmaları mümkündür. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur. Buna karşılık faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile gelir tablosunun, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

Örne**k :** (ABC) A.Ş.'nin 2017 ve 2018 hesap dönemleri yurt içi ve yurt dışı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir:

Yıllar	Yurt dışı faaliyet sonucu (TL)	Yurt içi faaliyet sonucu (TL)
2017	400.000 TL (Zarar)	300.000 TL (Kazanç)
2018	700.000 TL (Kazanç)	600.000 TL (Kazanç)

Mükellef kurum 2018 hesap döneminde yabancı ülkede vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesinde 700.000 TL tutarındaki kazançtan, 2017 hesap dönemine ait 400.000 TL tutarındaki zararı indirmek suretiyle toplam 300.000 TL matrah beyan etmiştir. Buna göre; mükellef kurumun 2017 ve 2018 hesap dönemleri ile ilgili olarak Türkiye'de vereceği yıllık beyannamede beyan edeceği kurumlar vergisi matrahı şu şekilde olacaktır;

2017 hesap dönemi	
Yurt içi faaliyet sonucu	300.000 TL (Kazanç)
Yurt dışı faaliyet sonucu	400.000 TL (Zarar)
Matrah	-
Devreden zarar tutarı	100.000 TL (Zarar)

2018 hesap dönemi	
Yurt içi faaliyet sonucu	600.000 TL (Kazanç)
Yurt dışı faaliyet sonucu (Mahsup öncesi)	700.000 TL (Kazanç)
Toplam	1.300.000 TL (Kazanç)
Geçmiş yıl zararı (Devreden tutar)	100.000 TL
Matrah	1.200.000 TL

3.3. Zarar Mahsubu ile İlgili Örnek Özelgeler

3.3.1. Kasa Düzeltmesinden Oluşan Ticari Zararın Önceki Yıllara Ait Karlara Mahsubunun Olanaklı Olup Olmadığı[185]

6111 sayılı Kanunun 11 inci maddesi kapsamında kasa mevcudunun düzeltilerek "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilen tutarlar gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığı gibi geçmiş yıl kârlarına mahsup edilmesi halinde de söz konusu mahsup işlemi kar dağıtımı olarak değerlendirilerek bu tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

3.3.2. 6111 Sayılı Kanundan Yararlanılarak Ortaklar Cari Hesabının Düzeltilmesi Sonucu Bilançoda Oluşan Ticari Zararın Geçmiş Yıl Karlarından Mahsup Edilip Edilmeyeceği[186]

6111 sayılı Kanunun 11 inci maddesi kapsamında ortaklar cari hesabının düzeltilmesi sonucu "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilecek tutarlar gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığı gibi geçmiş yıl kârlarına mahsup edilmesi halinde de söz konusu mahsup işlemi kar dağıtımı olarak değerlendirilerek bu tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

3.3.3. Özel Hesap Döneminden Normal Hesap Dönemine Geçişte Zarar İndirimi Uygulaması[187]

Kurumlar vergisi mükellefleri; kurumlar vergisi beyannamelerinde, her yıla ilişkin tutarları ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla ticari faaliyetlerinden doğan zararlarını sonraki dönem kazançlarından mahsup edebileceklerdir. Hesap dönemine ait değişiklikler nedeniyle aynı takvim yılı içerisinde kıst dönem de dahil olmak üzere birden fazla kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi mükelleflerin zarar indirimi uygulamalarında bir değişikliğe yol açmamaktadır.

Buna göre, 01.01.2013 tarihinden itibaren hesap dönemi olarak takvim yılına geçen bir firmanın 01.12.2009 - 30.11.2010 özel hesap döneminden doğan zararınızın 2015 hesap dönemi de dahil olmak üzere 2010 yılını takip eden 5 yıl içinde kurum kazancınızdan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

3.3.4. Tasfiye Dönemine Ait Zararın, Yasal Yedekler ve Geçmiş Yıl Kârlarından Mahsubu[188]

Tasfiye sonucu oluşan zararın geçmiş yıl kârlarına ve/veya yasal yedeklere mahsup edilmesi işleminde, nakden veya hesaben bir ödeme bulunmamaktadır. Bu nedenle, geçmiş yıl kârlarının ve/veya yasal yedeklerin geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işlemi, kar payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyecek ve kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır.

185 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/05/2013 tarih ve 62030549-125[9-2012/125]-748 sayılı özelgesi.

186 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/05/2013 tarih ve 49327596-125[KVK.2012.ÖZ.32]-114 sayılı özelgesi.

187 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29/11/2012 tarih ve 62030549-125[9-2012/198]-3113 sayılı özelgesi.

188 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-707 sayılı özelgesi.

3.3.5. Nev'i Değiştirme (Devir) Halinde, Varlıkları Devralan Kurumların, Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Devralınan Kurumun Geçmiş Yıl Zararlarını İndirim Konusu Yapıp Yapamayacakları[189]

Nev'i değiştiren A.Ş.'nin faaliyet konusunun faktoring hizmetleri olmasına rağmen nev'i değişikliği sonucu kurulan Ltd. Şti.'nin faaliyet konusunun inşaat işleri ile tarımsal ürünlerin yetiştirilmesi ve ticareti olduğu, bu sebeple devir (nev'i değişikliği) neticesinde zarar mahsubu yapacak limited şirketin anonim şirketin faaliyetine aynen devam etmediği anlaşılmaktadır.

Nevi değişikliği sonucunda devralınan A.Ş.'nin geçmiş yıl zararının açılış bilançosunda görünmemesi ve devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süre ile devam edilmemesi nedeniyle, 5520 Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

3.3.6. Beyannamede Gösterilmeyen Geçmiş Yıllara İlişkin Zararlarının Mahsubu[190]

Geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından indirebilmesi için her yılın zararının beyannamede ayrı ayrı gösterilmesi gerekir. Aksi bir düşünce tarzı, kurumları, istedikleri yıl zararlarını indirmeye götürür ki vergi kanunlarının bu şekilde yorumlanması mümkün değildir. Vergi kanunlarımızda yer alan hükümler, vergi matrahının isteğe bağlı değil, belli esaslara göre kesin bir şekilde belirlenmesi gerektiği yönündedir.

Buna göre, mükelleflerce kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapabilecekleri geçmiş yıl zararları bulunmasına rağmen ilgili hesap dönemi için kâr beyan ederek geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapılmaması durumunda, bu dönemi izleyen yıllarda indirim konusu yapma hakkı bulunduğu halde kâr beyan edilmesi nedeniyle kullanılmayan geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, ilgili dönemde söz konusu kâr beyanı nedeniyle indirim konusu yapılabilecek geçmiş yıl zararları haklarından vazgeçtiklerinin kabul edilerek, kâr beyan edilen dönemin düzeltilmesi de söz konusu olmayacaktır.

Buna göre, 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan edilmesi nedeniyle kurum kazancından indirim konusu yapılamayan ve anılan beyannamede gösterilmeyen 2012 yılı zararının, söz konusu 2013 yılı beyannamesinin düzeltilerek 2012 yılı zararının bu beyannamede gösterilmesi halinde, 2014 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

3.3.7. 2012 Takvim Yılı Beyannamenizden Doğan ve Sehven 2013 Takvim Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde İndirime Konu Edilmeyen Zararın Düzeltme Yolu İle İndirime Konu Edilip Edilemeyeceği[191]

İlgili hesap döneminde kazanç olmasına ve indirim konusu yapılabilecek geçmiş yıl zararı bulunmasına rağmen geçmiş yıl zararlarını dikkate almayan mükelleflerin, bu dönemi izleyen yıllarda söz konusu geçmiş yıl zararlarını mahsuba konu etmeleri mümkün değildir. Ayrıca, kazanç beyan edilen dönemde geçmiş yıl zararlarını mahsup etmeyerek bu hakkından vazgeçen mükelleflerin, kazanç beyan edilen dönem

189 Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01-2011-548-KV-95 sayılı özelgesi.

190 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-679 sayılı özelgesi.

191 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-493 sayılı özelgesi.

beyannamesini düzeltmeleri ve geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapmaları da söz konusu olmayacaktır.

Buna göre, 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim imkanı olduğu halde kurum kazancından düşülmeyen 2012 yılı zarar tutarının, sonraki yıl beyannamelerinde indirim konusu yapılması mümkün olmayıp; söz konusu zarar tutarının 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin düzeltilmesi yoluyla da indirim konusu yapılması mümkün değildir.

3.3.8. Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren Şirketin Bölge Dışındaki Şubelerinden Doğan Zararlarının Mahsubu[192]

Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan şube vasıtasıyla elde edilen ve ticari bilanço kârının tespitinde dikkate alınan kazancın beyannamede "zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler" bölümünde gösterilerek düşülmesi sonucu oluşan zararın izleyen dönemlerde kurumlar vergisi beyannamelerinde geçmiş yıl zararları bölümünde gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

3.3.9. Devralınan Şirketin Zararlarının Devralan Şirketin Karından Mahsubu[193]

Devralınan Anonim Şirket tarafından son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve söz konusu kurumun faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi kaydıyla, devralınan kurumun devir tarihi itibariyle öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, devralınan kurumun faaliyetinin zarar mahsubu yapıldıktan sonra, 5 yıllık süre içinde arızi hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi halinde, zarar mahsubu uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmayacağı ve şartların ihlali halinde, zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işleminin yapılarak, yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyaı doğacağı tabiidir.

3.3.10. Şirket Bilançosunda Görülen Geçmiş Yıl Zararlarının Sermayeye Eklenebilecek Nitelikteki Fonlar veya Yedek Akçeler Kullanılmak Suretiyle Kısmen veya Tamamen Kapatılmış Olmasının Önceki Hesap Dönemlerine İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde Ayrı Ayrı Gösterilen Geçmiş Yıl Zararlarının Kurum Kazancından İndirim Hakkını Sona Erdirip Erdirmediği[194]

….. kurumlar vergisi mükellefleri geçmiş yıl zararlarının izleyen dönem karlarına, yedeklere veya sermayeye mahsubunu yaparak veya ortaklardan zarar kadar para tahsil ederek bu zararları muhasebe kayıtlarından çıkarabilmektedirler. Kurumlar vergisi mükelleflerinin geçmiş yıl zararlarının Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde sermaye azaltımı yoluyla kapatılması halinde, bu zararların muhasebe kayıtlarında görülmesi mümkün olmayacaktır. Ancak, geçmiş yıl zararlarının bu şekilde kapatılması işlemi, ticari bilanço ile ilgili bir işlem olup bu işlemin yapılmış olması mükelleflerin gerçekte var olan zararlarının mahsup edilebilme imkanını da ortadan kaldırmayacaktır.

Şirketin geçmiş yıl zararlarının sermayeye eklenebilecek nitelikte fonlardan veya yedek akçelerden mahsup edilerek kapatılması, söz konusu geçmiş yıl zararlarının,

192 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22/09/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-362 sayılı özelgesi.

193 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/09/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-86 sayılı özelgesi.

194 Van Defterdarlığı'nın 25/12/2014 tarih ve 60757842-5520-26 sayılı özelgesi.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yazılı şartlar dahilinde ve beş yıllık mahsup süresi de dikkate alınarak kurum kazancından indirilmesine engel teşkil etmeyecektir.

3.3.11. Nev'i Değişikliğine Tabi Tutulan Şirketin Kıst Dönem Zararlarının Takip Eden Geçici Vergi Beyannameleri ve İlgili Dönem Kurumlar Vergisi Beyannamesinde İndirime Konu Edilip Edilmeyeceği[195]

Buna göre, devralan şirketin kazanç beyan ettiği 1-3/2015 dönemine ait geçici vergi beyannamesinde indirim konusu yapılmayan devralınan şirketin devir tarihine kadar olan kıst dönem zararının, ilgili dönem geçici vergi beyannamelerinde ve 2015 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

4. DİĞER İNDİRİMLER

4.1. GENEL AÇIKLAMA

KVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek kaydıyla kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimleri yapabilirler;

- Ar-Ge ve tasarım indirimi
- Sponsorluk harcamaları indirimi
- Belirli kişi, kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar
- Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar
- Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın yarısı
- Korumalı işyeri indirimi
- Nakit sermaye artırımından kaynaklanan indirim

Söz konusu indirim imkanından yararlanılabilmesi için kurum kazancının mevcut olması gerekmektedir. Genel kural bu olmakla birlikte Ar-Ge harcamaları üzerinden hesaplanan tutarın, kurum kazancının mevcut olmaması ya da yetersiz kalması nedeniyle mahsup edilemeyen kısmı sonraki döneme devredecektir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin anılan düzenleme uyarınca yararlanabileceği diğer indirimlere ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

4.2. AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİ

Ülkemizin kalkınmasında ve uluslararası rekabet gücümüzün artırılmasında araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların gayri safi milli hasıla içindeki payının artırılmasının bir yansıması olarak araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) harcaması yapan kurumların bu alandaki çabalarının desteklenmesi için araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaları mükelleflerce kurum kazancından indirilebilmektedir.

Ar-Ge indirimi gerek KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/a) bendinde gerekse 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun[196] 3 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Ancak 6728 sayılı Kanunun 58 inci ve 60 ıncı maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere KVK'da yer

195 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/02/2016 tarih ve 38418978-125[9-15/2]-6576 sayılı özelgesi.

196 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

alan Ar-Ge indirimi müessesi yürürlükten kaldırılmış ve 5746 sayılı Kanuna "Diğer teşvik unsurları" başlıklı 3/A maddesi eklenmiştir.

6728 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler de alınarak kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının indirimine ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

4.2.1. KVK'YA GÖRE UYGULANACAK AR-GE İNDİRİMİ

Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi hükmü gereğince 9/8/2016 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Yine 6728 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiştir. 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

Buna göre, 9/8/2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili indirim uygulamasında 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle Ar-Ge indirimi uygulamasından faydalanılacaktır. Diğer taraftan, 9/8/2016 tarihinden önce 1 seri numaralı Tebliğ düzenlemeleri çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılacaktır.

4.2.2. 5746 SAYILI KANUNUN 3 ÜNCÜ MADDESİNE GÖRE UYGULANACAK AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİ

6676 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle değişik 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre;

- 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 5746 sayılı Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı KVK'nın 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir.

5746 sayılı Kanunun,

"Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) ve (13) numaralı bentleri, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (ğ) bentleri hükümleri ile 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar."

hükmünü içeren 4 üncü maddesinin 5 numaralı fıkrası 6676 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle

"Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi hükümleri ile 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar."

şeklinde değiştirilmiştir.

Mezkur fıkra hükmüne göre 09.08.2016 tarihinden önce 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği düzenlemeleri çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak mükellefler KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/a) bendinde yer alan Ar-Ge indiriminden ayrıca yararlanamayacaklardır.

5746 sayılı kanunun 3 üncü maddesi kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanan mükellefler 01.03.2016 tarihi itibariyle yürürlüğe giren Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği ve 6 seri numaralı 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinde yapılan açıklamaları dikkate alacaklardır.

4.2.2.1. Tanımlar

5746 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde Ar-Ge, yenilik ve tasarım indirimi ile ilgili tanımlara aşağıdaki gibi yer verilmiştir.

Ar-Ge merkezi: Ar-Ge ve yenilik projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri.

Ar-Ge projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projelerdir.

Rekabet öncesi işbirliği projeleri: Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projelerdir.

Teknogirişim sermayesi: Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam

yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğidir.

Yenilik: Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini ifade eder.

Tasarım faaliyeti: Sanayi alanında ve Bakanlar Kurulunun 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 ifade eder.

Tasarım merkezi: Tasarım projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen tasarım faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerleri dâhil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde tasarım faaliyetlerinde bulunan ve en az on tam zaman eşdeğer tasarım personeli istihdam eden, yeterli tasarım birikimi ve yeteneği olan birimleri ifade eder.

Tasarım projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve tasarım faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde tasarımcı tarafından yürütülen projeyi ifade eder.

4.2.2.2. Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetleri

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 7 nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında göre; Ar-Ge merkezlerinde yapılan bir harcamanın Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında; tasarım merkezlerinde yapılan bir harcamanın indirime konu edilebilmesi için bu harcamanın münhasıran tasarım faaliyeti kapsamında yapılmış olması esastır. Mezkur Yönetmeliğin 2 nci maddesinde Ar-Ge faaliyeti ile tasarım faaliyeti aşağıdaki gibi tanımlanmış olup, Ar-Ge ve yenilik sayılmayan faaliyetler ve tasarım sayılmayan faaliyetler aşağıdaki gibi sayılmıştır.

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 ifade eder.

Tasarım faaliyeti: Sanayi alanında ve Bakanlar Kurulunun 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 ifade eder.

Aşağıda sayılan faaliyetler, 5746 sayılı Kanun uygulanmasında Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyecektir:

- Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,

- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İlaç üretim izni öncesinde en az iki aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar,
- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler,
- Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere, internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,
- Yazılımlara ilişkin, bilimsel veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,
- Kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,
- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi,
- Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik faaliyetler.
- Aşağıda sayılan faaliyetler, 5746 sayılı Kanun uygulanmasında tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyecektir:
- Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Bir tasarım projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,
- Bir tasarım projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi,
- Tasarım faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik faaliyetler,
- Paris Sözleşmesinin 2 nci mükerrer 6 ncı maddesi kapsamında yer alan hükümranlık alametleri ile bu kapsam dışında kalan ancak kamuyu ilgilendiren, dini, tarihi ve kültürel değerler bakımından halka mal olmuş ve ilgili mercilerin tescil izni vermediği işaretlerin, armaların, amblemlerin, nişanların veya adlandırmaların uygunsuz kullanımını içeren tasarım faaliyetleri,
- Kamu düzenine veya genel ahlaka aykırı tasarım faaliyetleri.

4.2.2.2. Ar-Ge ve Tasarım Harcamalarının Kapsamı

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 7 nci maddesinin 1 numaralı fıkrasında Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ile tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre amortismana tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar.

Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir.

- Amortismanlar: Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur.

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır.

- Personel Giderleri: Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge veya tasarım personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ve gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında geçirilen süreye isabet eden ve Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırlar dâhilinde gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilen ücretler de Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilir.

Tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşmamak üzere, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır.

Kısmi çalışma hâlinde, personelin Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcaması olarak dikkate alınır.

- Genel Giderler: Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin kira, su, enerji, bakım-onarım, haberleşme (posta, kargo, kurye ve benzeri giderler dahil), nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar.

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.

Ar-Ge veya tasarım merkezlerine ilişkin olarak hesaplanan kira veya amortisman, su ve enerji giderleri hariç olmak üzere çeşitli kıstaslara göre ortak genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan alınan; mesleki veya teknik destek, test, laboratuvar ve analiz hizmetleri, hukuki veya bilimsel danışmanlık hiz-

metleri ile bu mahiyetteki diğer hizmet alımları kapsamında yapılan ödemelerdir. Bu şekilde alınan hizmetlere ilişkin harcamalar, proje kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının yüzde ellisini geçemez.

- Vergi, Resim ve Harçlar: Vergi, resim ve harçlar: Doğrudan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olan ve gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

Öte yandan; Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 7 nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında rekabet öncesi işbirliği projelerinde, işbirliğini oluşturan kuruluşlarca işbirliği anlaşmasında belirtilen ortak özel hesaba aktarılan tutarlar, birinci fıkrada sayılan harcamalar kapsamında olmak şartıyla, harcamanın yapıldığı dönemde, katkı sağlayan kuruluşların her biri için katkıları oranında, Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcaması olarak kabul edilir.

4.2.2.3. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi Uygulaması

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcamalarının, işletmelerin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayrılarak, Ar-Ge ve tasarım indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirilmesi zorunludur.

Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamaları VUK'a göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilecek, söz konusu harcamalar sonucunda bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde yapılan harcamalar doğrudan gider yazılacaktır.

Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının tamamı KVK'nın 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapacaktır. Kurum kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devredecektir. Devreden tutar, takip eden yıllarda VUK'a göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

5746 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin 5 numaralı fıkrasına göre 5746 sayılı Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlanan kurumlar vergisi mükellefleri KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ğ) bendi hükümleri ile 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

KVK'nın 10 uncu maddesinin mülga (1/a) bendi hükümlerine göre yararlanan Ar-Ge indiriminden mükellefler, söz konusu Ar-Ge indirimi yanında, ayrıca; 5746 sayılı Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlanamazlar

4.2.2.4. 5746 Sayılı Kanuna Göre Uygulanacak Ek Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesine göre, Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; Bakanlar Kurulunca 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 Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bu kapsamda ek Ar-Ge indiriminden yararlanılabilmesi için, bir önceki yılda Ar-Ge, yenlik ve tasarım faaliyetlerinin bulunması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, bir önceki yıl Ar-Ge, yenlik ve tasarım faaliyeti olmayan dolayısıyla Ar-Ge, yenlik ve tasarım harcamaları tutarı sıfır olan mükellefler ek Ar-Ge indirimi hesaplamayacaklardır.

5746 sayılı Kanunda düzenlenen ek Ar-Ge indirimi sadece, Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde veya tasarım merkezinde yapılan Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamaları yararlanacaktır.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 10.08.2016 tarih ve 29797 Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9092 sayılı Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Harcamalarının Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılması Hakkında Karar ile kullanmıştır. Mezkur karar ile; 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında kurulan ve aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi, 31.12.2023 tarihine kadar, KVK'nın 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve GVK'nın 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

- Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı.
- Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı.
- Uluslararası destekli proje sayısı.
- Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.
- 6 seri numaralı 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinde yukarıdaki göstergelerdeki:
- **Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı**; ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcamasının, gelir tablosundaki "net satışlarına" oranını,
- **Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı**; Ar-Ge faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen hasılat tutarının, tüm faaliyetlerinden elde ettikleri hasılata oranını

ifade ettiği belirtilmiştir.

4.2.2.5. 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerine İlişkin Olarak Kamu Kurum ve Kuruluşları İle 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 İle Uluslararası Fonlardan Alınan Destekler

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin 7 numaralı fıkrasına göre; Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge ve yenilik projeleri ile tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, GVK ve KVK'ya göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcaması tuta-

rının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

Konu ile ilgili olarak Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim yönetmeliğinin 33 üncü maddesinde uygulamaya ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

- Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde bulunanların, 5647 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin 7 numaralı fıkrasında sayılanlardan aldıkları hibe destekler, desteğin tabi olduğu mevzuat hükümlerine uygun olarak özel bir fonda izlenecektir.
- Özel fonda yer alan tutarlar, KVK'ya göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcaması olarak dikkate alınmayacaktır.
- Özel fonun elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi hâlinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyaı cezası ve gecikme faiziyle birlikte işletmeden tahsil edilecektir.
- Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde bulunanların, 5647 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin 7 numaralı fıkrasında sayılanlardan aldıkları geri dönüşlü destekler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde Ar-Ge indirimi uygulamasının nasıl olacağı ile ilgili olarak Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KVK-49-2-7-40 sayılı özegede;

"TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının, verildiği tarihte özel bir fon hesabına alınması gerekmekte olup bu hesapta yer alan tutarların kurum kazancına dahil edilmemesi ve bu tutardan yapılan Ar-Ge harcamalarının da Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekmektedir.

TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçmeden belirlenmesi halinde, hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde ise hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının ilgili dönemde Ar-Ge indirimine konu edilmemiş olması şartıyla, düzeltme beyannamesi verilerek Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün olabilecektir.

Ar-Ge indirimine konu edilecek harcamaların Ar-Ge harcaması olması ve desteklenen Ar-Ge projesiyle ilgili olması gerektiği ise tabiidir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

4.2.2.6. Siparişe Dayalı Ar-Ge, Yenilik Ve Tasarım Faaliyetlerinde İndirim Uygulaması

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin 9 numaralı fıkrası hükmüne göre; 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 Kanunda belirtilen indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir.

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, Ar-Ge ve tasarım indirimi olarak dikkate alınabilir.

Sipariş verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması halinde Ar-Ge veya tasarım harcamasının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilir. Bu kapsamda, Türkiye'de verilen gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde Ar-Ge ve tasarım indirim hakkına sahip olmayan kişilerce verilen sipariş üzerine yapılan projelerde, indirim hakkının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından kullanılır. Sipariş verenler, Ar-Ge ve tasarım indirimi ile sipariş verilmesine ilişkin kâğıtlara ait damga vergisi istisnası dışında kalan bu Kanun kapsamındaki diğer teşvik ve destek unsurlarından yararlanamaz.

Her bir geçici vergilendirme ve hesap dönemi itibarıyla yararlanılabilecek toplam Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarının yarısı, Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi tarafından beyanname verme sürelerinin başlangıcından önce siparişi verene yazılı olarak bildirilir.

4.2.2.7. Ar-Ge ve Tasarım İndiriminin Beyanname Üzerinde Gösterilmesi

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamındaki Ar-Ge indirimi kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunun "AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)" satırı ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılmak suretiyle indirim konusu yapılacaktır.

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamındaki tasarım indirimi kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunun "Tasarım İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)" satırı ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılmak suretiyle indirim konusu yapılacaktır.

4.2.3. 5746 SAYILI KANUNUN 3/A MADDESİNE GÖRE UYGULANACAK AR-GE İNDİRİMİ

6728 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiştir. 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi göre; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, KVK'nın 10 uncu maddesi ve GVK'nın 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge indirimi müessesesi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"Diğer teşvik unsurları

MADDE 3/A- (Ek: 15/7/2016-6728/60 md.)

(1) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşma-

ması hâlinde ise doğrudan gider yazılır.

(2) Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde 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.

(3) Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilir. Bu madde kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı müştereken yetkilidir."

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)'inde 09.08.2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili olarak 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Ar-Ge indiriminden yararlanabilecekleri belirtilmiştir.

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik[197] ile Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğe eklenen 9/A maddesi ile 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde yer alan Ar-Ge indirimine ilişkin usul ve esaslar yer almıştır.

Mezkur Yönetmelikte gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığını tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla KVK'nın 10 uncu maddesi ve GVK'nın 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

4.2.3.1. 5746 Sayılı Kanunun 3/A Maddesine Göre Uygulanacak Ar-Ge İndiriminin Beyanname Üzerinde Gösterilmesi

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamındaki Ar-Ge indirimi kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunun "AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3/A)" satırı ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılmak suretiyle indirim konusu yapılacaktır.

4.2.4. TEKNOGİRİŞİM SERMAYESİ DESTEĞİ İNDİRİMİ (5746 Sayılı Kanun Md. 3/5)

5746 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin 7 numaralı fıkrasında **teknogirişim sermayesinin;** örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok on yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli

197 14/02/2017 tarih ve 29979 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini ifade ettiği hükmolunmuştur.

Öte yandan, 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin 5 numaralı fıkrasında teknogirişim sermayesi desteği:

"Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından 5746 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 TL'ye kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir. Bu tutarı; sektörler, iş kolları, Bölgeler veya teknoloji alanları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte beş katına kadar artırmaya veya kanuni tutarına kadar indirmeye Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanı yetkilidir. Bu fıkra uyarınca yılı bütçesinde Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 50.000.000 TL'yi geçemez. Bu tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır."

şeklinde hükmolunmuştur.

Mezkur fıkrada; teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin:

- Beyan edilen kurum kazancının %10'nu ve öz sermayenin %20'sini aşmayan kısmı GVK'nın 89 uncu maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve KVK'nın 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır.
- İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 TL'yi aşamaz.
- Sermaye desteğinin sağlandığı dönemde herhangi bir suretle indirime konu edilemeyen tutarın izleyen hesap dönemlerine devretmesi mümkün bulunmamaktadır.
- 6 seri numaralı 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinde indirim olarak dikkate alınabilecek tutarının:
- Gerçek kişiler açısından sermaye desteğinin sağlandığı takvim yılında elde edilen beyana tabi kazanç ve iratların toplam tutarından geçmiş yıl zararları ve tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan tutarın yüzde onu ile sınırlı olduğu,
- Kurumlar vergisi mükellefleri açısından ise sermaye desteğinin sağlandığı hesap dönemi başındaki öz sermayenin %20'sini aşmamak koşuluyla kurum kazancının en fazla %10'u ile sınırlı olduğu,
- Kurumlar vergisi mükelleflerince [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] formülü ile hesaplanacağı

belirtilmiştir.

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 sermaye desteğini sağlayan söz konusu mükellefler adına zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Örnek : Bayan (B), teknogirişim sermayesi desteğinden faydalanmak için onay almış ve sermaye şirketi kurmak amacıyla işlemlere başlamıştır. Bayan (B)'nin tek-

nogirişim sermaye desteğine konu projesine destek olmak isteyen (D) A.Ş. ise, yeni kurulacak şirkete ortak olmak için girişimde bulunmuş ve kurulan yeni şirkete 2018 yılında 100.000 TL sermaye koyarak %50 oranında ortak olmuştur.

(D) A.Ş.'nin 2018 yılı beyanname bilgileri aşağıdaki gibidir:

2018 yılı dönem başı özsermayesi	1.000.000 TL
2018 yılı ticari bilanço kârı	700.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderler	150.000 TL
İştirak kazancı istisnası	170.000 TL
Kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak bağış	180.000 TL

(D) A.Ş.'nin sağladığı sermaye desteği, [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınmak suretiyle hesaplanan kurum kazancının yüzde onunu geçemeyecektir.

Ticari bilanço kârı	700.000 TL
KKEG(+)	150.000 TL
İştirak kazancı istisnası (-)	170.000 TL
Kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak bağış (-)	180.000 TL
Kurum kazancı [(700.000 + 150.000) – (170.000 +180.000)]	500.000 TL
Kurum kazancının %10'u (500.000 x%10)	50.000 TL

Bu durumda, sermaye desteği olarak sağlanan 100.000 TL, özsermayenin %20 'sini aşmamaktadır. Ancak, (D) A.Ş.'nin indirim tutarının tespitinde dikkate alınacak kazancının %10'u 50.000 TL olduğundan, sağlanan sermaye desteğinin sadece 50.000 TL'lik kısmı beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecek, kalan 50.000 TL ise indirim olarak dikkate alınamayacaktır.

4.2.4.1. Teknogirişim Sermaye Desteği İndiriminin Beyanname Üzerinde Gösterilmesi

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin 5 numaralı fıkrası kapsamındaki teknogirişim sermayesi desteği indirimi kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunun "Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi (5746 s. Kanun Mad. 3/5)" satırı ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılmak suretiyle indirim konusu yapılacaktır.

4.2.5. Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyette Bulunanlara Sermaye Desteği Sağlayan Diğer Vergi Mükelleflerinin Yararlanacakları Vergi İndirimi)

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa 6676 sayılı Kanunla eklenen geçici 4 üncü madde hükmüne göre 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunanlara Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından uygun görülen alanlarda gerçekleştirecekleri projelerinin 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, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde tespitinde indirim konusu yapılabilecektir

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunanlara sermaye desteği ile ilgili açıklamalara 10.08.2016 tarih ve 29797 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde yer verilmiştir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunanlara sermaye desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin:

- Beyan edilen kurum kazancının %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşmayan kısmı GVK'nın 89 uncu maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve KVK'nın 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır.
- İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 TL'yi aşamaz.
- Sermaye desteğinin sağlandığı dönemde herhangi bir suretle indirime konu edilemeyen tutarın izleyen hesap dönemlerine devretmesi mümkün bulunmamaktadır.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğe göre teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunanlara sermaye desteği aşağıdaki şekillerde verilebilecektir.

- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteğinin, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan işletmelere, sermaye desteğini sağlayan mükelleflerce, işletmenin kuruluşunda veya sonrasında ortak olmak ve sermaye koymak suretiyle sağlanması zorunludur.
- Gerçek kişiler açısından teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunanlara sermaye desteği sağlandığı takvim yılında elde edilen beyana tabi kazanç ve iratların toplam tutarından geçmiş yıl zararları ve tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan tutarın yüzde onu ile sınırlı olduğu,
- Kurumlar vergisi mükellefleri açısından ise teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunanlara sermaye desteği sağlandığı hesap dönemi başındaki öz sermayenin %20'sini aşmamak koşuluyla kurum kazancının en fazla %10'u ile sınırlı olduğu,
- Kurumlar vergisi mükelleflerince [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] formülü ile hesaplanacağı

belirtilmiştir.

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. İndirim uygulamasından geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılır.

4.2.5.1. Teknokent Sermaye Desteği İndiriminin Beyanname Üzerinde Gösterilmesi

4691 sayılı Kanunun geçici 4 üncü maddesi kapsamındaki teknokent sermaye desteği indirimi kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunun "Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (4691 s. Kanun Geçici Mad. 4)" satırı ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılmak suretiyle indirim konusu yapılacaktır.

4.2.6. Ar-Ge İndirimi İle İlgili Örnek Özelgeler

4.2.6.1. Ar-Ge Faaliyeti İle İlgili Olarak Başka Bir Şirket İle Sözleşme İmzalanmış Olması ve Ar-Ge Projesinin De Bu Şirket Adına Onaylanmış Olması Durumunda Yapılan Harcamaların Ar-Ge İndirimi Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı[198]

Başka bir firma ile ilgili imzalanan *"Ürün Geliştirme Sözleşmesi"* kapsamında yapılan harcamalar, söz konusu projenin başka bir firma adına onaylanmış proje olması nedeniyle Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, yapılan sözleşmenin 5746 sayılı Kanun kapsamında rekabet öncesi işbirliği projesi tanımına girdiğinin düşünülmesi halinde ise değerlendirmenin yapılabilmesi için Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde yapılan açıklamaları da dikkate alarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına başvurulması gerekmektedir.

4.2.6.2. TEYDEP'ten Maddi Destek Alan Ar-Ge Projesi Çerçevesinde Yapılan Harcamalara İlişkin İndirim Uygulaması Söz Konusu Harcamaların Muhasebeleştirilmesi[199]

26/12/1992 tarihli ve 21447 (mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin "V-Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" "C-Hesap Planı Açıklamaları" bölümünde "263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabı "işletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesap" olarak tarif edilmiş ve bu hesabın işleyişine ilişkin olarak "Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir." açıklamasına yer verilmiştir.

Ayrıca, Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişen 315 inci maddesinde "Mükellefler amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır." hükmü bulunmaktadır. Bu hükmün Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismana tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile açıklanmıştır.

Buna göre, 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki listenin "57. Araştırma ve Geliştirme Giderleri" sınıflandırması uyarınca aktifleştirilmiş olan araştırma ve geliştirme giderlerinin beş yılda ve %20 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.

4.2.6.3. Sipariş Üzerine Gerçekleştirilen Ar-Ge Projeleri Nedeniyle Yapılan Harcamaların 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge Harcaması Olarak Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği[200]

5746 sayılı Kanun ile Ar-Ge ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılması ve Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılması da amaçlandığından Ar-Ge merkezinizde sözleşmeli (siparişe daya-

198 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29/07/2013 tarih ve 64597866-125[10-2013]-111 sayılı özelgesi.

199 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/02/2013 tarih ve 64597866-VUK-313-27 sayılı özelgesi.

200 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/09/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.99.16.02-125[10-2012]-201 sayılı özelgesi.

lı) olarak yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında olması şartıyla, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan indirim, destek ve teşvik unsurlarından faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, sözleşmeli (siparişe dayalı) olarak yürütülen Ar-Ge faaliyetleri sonucunda elde edilebilecek gayrimaddi hak şirketinize ait olmayacağından proje bitimine kadar yapılan Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi de mümkün değildir. Dolayısıyla, yapılan Ar-Ge harcamalarının üçer aylık dönemler itibariyle yurt dışına fatura edilmesi ve elde edilen kazancın ilgili geçici ve yıllık vergilendirme dönemlerinde kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi, ayrıca yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan Ar-Ge indiriminin de beyannamede gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, sipariş üzerine gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme diğer bir ifadeyle gayrimaddi hak meydana getirme hizmetleri nedeniyle yurt dışındaki firmalara düzenlenecek faturaların, hizmetin tamamlandığı dolayısıyla gayrimaddi hakkın meydana getirilip teslim edildiği tarihten itibaren yedi (7) gün içerisinde düzenlemesi gerekmektedir.

Ancak, söz konusu proje harcamaları için hizmetin tamamlanmasından önce de fatura düzenlenmesi mümkündür. Ayrıca, araştırma geliştirme faaliyetlerinin sipariş üzerine yurt dışında yerleşik firmalar adına yapılması, faaliyetin neticesinde meydana gelen ürünün (gayrimaddi hakkın) bu firmalara ait olması sebebiyle, sahip olunacak bir gayrimaddi haktan söz edilmesi mümkün değildir. Bundan dolayı, harcamaların proje stok hesaplarında izlenmesi gerekmektedir.

4.2.6.4. Ar-Ge Projeleri İçin Verilen Teminat Mektuplarına Ait Komisyon Giderlerinin ve Ar-Ge Merkezinizde Görevli Personel Ücretlerinin 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge İndirimine Konu Edilip Edilemeyeceği[201]

Ar-Ge merkezinde tam zamanlı olarak çalışmakta olan personelin muhtelif nedenlerle yurtiçi veya yurtdışına görevli olarak gönderilmeleri halinde, Ar-Ge merkezi dışında geçirilen bu sürelerin Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, söz konusu personelin bu sürelere isabet eden ücretleri ile Ar-Ge projesiyle ilgili olsa dahi yurtiçi ve yurtdışı seyahatleri kapsamındaki konaklama, ulaşım, pasaport, vize gibi harcamalarının da Ar-Ge harcaması kapsamına girmediği tabiidir.

Ar-Ge merkezindeki projelerin yürütülmesi ve idamesi ile sorumlu olan ancak Ar-Ge merkezi dışında bulunan program direktörlüğünde çalışan mühendislerin çalışmaları Ar-Ge merkezinde yürütülen projelerle ilgili olsa bile Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden bunların Ar-Ge faaliyetine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranlanmasıyla bulunan ücretlerin de Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, Ar-Ge projesi kapsamında verilen teminat mektuplarına ilişkin olarak yapılan komisyon ödemeleri, söz konusu teminat mektuplarının münhasıran Ar-Ge projesiyle ilgili olması ve başka işleri de kapsamaması kaydıyla Ar-Ge indirimine konu edilebilecektir.

201 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-10-2-612 sayılı özelgesi.

4.2.6.5. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca Desteklenen Projenin Proje Ortağı Olan Şirketin Ar-Ge İndiriminden Faydalanıp Faydalanamayacağı[202]

San-Tez Desteklenme Programı kapsamında Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca desteklenmesi uygun görülen projenin şirket organizatörlüğünde olmak şartıyla üniversite bünyesinde yapılması ve projeyle ilgili Ar-Ge harcamalarına ilişkin fatura ve benzeri tevsik edici belgelerin firma adına düzenlenmesi şartıyla Ar-Ge indirimi uygulamasından projeye ilişkin destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren faydalanılabilmesi mümkündür.

Bu bağlamda, hibe olarak alınacak destek tutarlarının, alındığı tarihte özel bir fon hesabına alınması gerekmekte olup bu hesapta yer alan tutarların kurum kazancına dahil edilmemesi ve bu tutardan yapılan Ar-Ge harcamalarının da Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekmektedir. Hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının ise desteklenen Ar-Ge projesi ile ilgili olması şartıyla Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, yukarıda belirtilen şartların sağlanamaması durumunda ise Ar-Ge indiriminden faydalanılması mümkün olmayıp, şirketçe karşılanan proje tutarının avans olarak dikkate alınması ve bu tutarın proje sonunda harcanmayan ve iade edilen tutarlar düşüldükten sonra kalan kısmı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca sağlanan ve proje için harcanan destek tutarının elde edilen gayrimaddi hakkın maliyet bedeli olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca sağlanan ve proje için harcanan destek tutarı ile varsa şirket mülkiyetine geçecek olan makine ve donanımların emsal değerinin ise ayrıca gelir olarak dikkate alınması gerektiği ise tabiidir.

4.2.6.6. Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Zarar Olması Nedeniyle Kurumlar Vergisi Matrahı Oluşmaması Durumunda Sonraki Dönemlerde Ar-Ge İndirimden Yararlanılabilmesi İçin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporunun Düzenlenmesi[203]

Kurumlar Vergisi Beyannamesinde faaliyet sonucunun zarar olması nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmamış olsa da 2014 yılından sonraki dönemlerde Ar-Ge İndirimden yararlanabilmesi için, söz konusu beyannamede gösterilen Ar-Ge harcaması tutarına ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporunun belirtilen süreler içerisinde bağlı bulunulan vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

4.2.6.7. Ar-Ge İndiriminden Yararlanılması Halinde Verilmesi Gereken Belge ve Listelerin Başvuru Yapılan Kamu Kurumu Tarafından Onaylanmasının Gerekip Gerekmediği[204]

Proje esasına göre Ar-Ge indiriminden yararlanılması halinde, verilmesi gereken belge ve listelerin Ar-Ge ve yenilik projesine destek veren kamu kurumu olan TÜBİTAK tarafından, Ar-Ge merkezlerinde yapılan Ar-Ge harcamalarına istinaden Ar-Ge indiriminden yararlanılması halinde ise verilmesi gereken belge ve listelerin başvuru yapılan kamu kurumu olan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından onaylanması gerekmektedir. İlgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi gereken yeminli malî müşavir tasdik raporuna ilişkin ise herhangi bir onay söz konusu değildir.

202 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-11-68-238 sayılı özelgesi.

203 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-621 sayılı özelgesi.

204 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-33-151 sayılı özelgesi.

4.2.6.8. TÜBİTAK Tarafından Hibe Olarak Verilecek Destek Tutarlarının İlgili Yılın Kurumlar Vergisi Beyanname Verme Süresi Geçtikten Sonra Belirlenmesi Halinde Ar-Ge İndirimi Uygulamasının Nasıl Olacağı[205]

- TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının, verildiği tarihte özel bir fon hesabına alınması gerekmekte olup bu hesapta yer alan tutarların kurum kazancına dahil edilmemesi ve bu tutardan yapılan Ar-Ge harcamalarının da Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekmektedir.
- TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçmeden belirlenmesi halinde, hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.
- Hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde ise hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının ilgili dönemde Ar-Ge indirimine konu edilmemiş olması şartıyla, düzeltme beyannamesi verilerek Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün olabilecektir.
- Ar-Ge indirimine konu edilecek harcamaların Ar-Ge harcaması olması ve desteklenen Ar-Ge projesiyle ilgili olması gerektiği ise tabiidir.

4.2.6.9. TÜBİTAK Tarafından Desteklenen Projenin Bitiş Tarihinden Sonra 5746 Sayılı Kanunla Sağlanan İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurlarından Yararlanıp Yararlanılamayacağı[206]

Anılan Kanun ve Yönetmelik hükümleri ile Tebliğ açıklamaları dikkate alındığında, proje çalışmasının Ar-Ge ve yenilik faaliyeti niteliğinde değerlendirilmesi kaydıyla şirketiniz tarafından "1507-TÜBİTAK KOBİ Ar-Ge Başlangıç Destek Programı" kapsamında gerçekleştirilen "Eksenlerde Motorize ve Senkronize Dijital Röntgen Cihazı Tasarımı ve Üretimi" isimli projeye ilişkin sözleşmenin yürürlük ve proje başlangıç tarihinden (01/07/2012) projenin bitiş tarihine (30/06/2013) kadar 5746 sayılı Kanun kapsamında yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının indirim konusu yapılması ve gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanılması mümkün bulunmaktadır. TÜBİTAK'ın destek süresinin sona erdiği tarihten sonra yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının indirim konusu yapılması ise mümkün değildir.

4.2.6.10. Teknokent Bünyesinde Faaliyet Gösteren Şirketin 4691 Sayılı Kanun Çerçevesinde Yürütülen Projesinin Yanında Başka Bir Proje İçin 5746 Sayılı Kanun Hükümlerinden Yararlanıp Yararlanmayacağı[207]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... Üniversitesi içerisinde kurulu Teknokent bünyesinde faaliyet gösteren Şirketiniz tarafından Teknokent dışında ve ayrı bir bölgede kurulacak Ar-Ge Merkezi bünyesinde yürüteceğiniz başka bir projeniz için 5746 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat hükümlerinde yer alan destek ve teşviklerden yararlanmanız mümkün bulunmaktadır. Ancak, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge Merkezinde yürüteceğiniz projeye ilişkin Ar-Ge harcamalarının, Teknokent bünyesinde yürütülmekte olan projeye ilişkin Ar-Ge harcamalarının hesabı ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

---

205 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KVK-49-2-7-40 sayılı özelgesi.

206 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/09/2015 tarih ve 90792880-155.15[2013/2901]-889 sayılı özelgesi.

207 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/03/2015 tarih ve 62030549-125[10-2013/426]-493 sayılı özelgesi.

4.2.6.11. Devralınan Şirkete Ait Geçmiş Yıl Zararları İle Yararlanılmayan Ar-Ge İndiriminin Devralan Şirketin Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı[208]

Buna göre, şirketiniz tarafından Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında devralınan ..... tarafından son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve devralınan şirketin faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi kaydıyla, devralınan şirketin devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının şirketinizce indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, devralınan kurumun faaliyetinin zarar mahsubu yapıldıktan sonra, 5 yıllık süre içinde arızi hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi halinde, zarar mahsubu uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmayacağı ve şartların ihlali halinde, zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işlemi yapılarak, yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyaı doğacağı tabiidir.

Diğer taraftan, şirketinizce Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında devralınan ..... tarafından kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılmayan Ar-Ge indirimi tutarlarının kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

4.2.6.12. 4691 Sayılı Kanunundan Yararlanılması Durumunda, Bölgedeki Faaliyetlere İlişkin Proje Giderlerinin Ar-Ge İndirimine Konu Edilip Edilemeyeceği [209]

Yukarıda belirtilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinde yer alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar için Ar-Ge indiriminden yararlanılması mümkün değildir.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin şirket faaliyetiyle ilgili olması ve anılan Kanunlarda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda, bu faaliyetle ilgili yapılan harcamaların Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Aynı şekilde, 4691 sayılı Kanunda yer alan vergi teşvikleri arasında yer alan ve bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücret gelirlerine ilişkin istisnadan yararlanılmış olmasının, teknoloji geliştirme bölgelerinde şirket faaliyetleriyle ilgili olarak gerçekleştirilen ve anılan Kanunlarda yer alan istisnalara konu edilmeyen Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin yapılan harcamalar için Ar-Ge indiriminden yararlanılmasına engel oluşturmayacaktır.

4.2.6.13. Ar-Ge Faaliyeti Sonucu Oluşan İktisadi Kıymetlerin Satılması Halinde Yapılan Harcamaların İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[210]

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, Ar-Ge faaliyeti neticesinde ortaya çıkan iktisadi kıymetin satılabilir aşamaya gelmesi halinde Ar-Ge faaliyeti sona ereceğinden bu aşamaya kadar yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, Ar-Ge faaliyeti sonucu elde edilen

208 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/03/2015 tarih ve 62030549-125[19-2014/2]-526 sayılı özelgesi.

209 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/06/2016 tarih ve 64597866-125[10-2016]-11538 sayılı özelgesi.

210 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/05/2016 tarih ve 11355271-125[10-2014/1]-35961 sayılı özelgesi.

iktisadi kıymetlerin satılmasından elde edilen gelirin kurum kazancına dahil edilerek vergilendirileceği tabiidir.

4.2.6.14. Ar-Ge Merkezi Belgesinin Mükellefin Talebi Doğrultusunda İptal Edilmesi Durumunda Vergilendirme[211]

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü birim, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Bilim ve Teknoloji Genel Müdürlüğünün 11/11/2014 tarihli ve 5735 sayılı yazısıyla, 01/08/2014 tarihinden itibaren Ar-Ge merkezi olma şartını kaybettiğinden, bu tarihten itibaren 5746 sayılı Kanunla Ar-Ge merkezlerine sağlanan destek ve teşviklerden yararlanılması söz konusu olmayacaktır. Ancak; Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü birimin Ar-Ge merkezi olma şartını kaybettiği tarihten önceki dönemler için kazanılmış olan teşviklerden yararlanabileceğinden, 2012 ve 2013 hesap dönemindeki kazancın yetersizliği nedeniyle 5746 sayılı Kanun kapsamında indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarlarının sonraki hesap dönemlerine devredilmesi ve ayrıca 2014 yılı başından Ar-Ge merkezi olma şartlarının kaybedildiği tarihe kadar yapılan Ar-Ge harcamalarının da kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, Ar-Ge merkezi olma şartının kaybedilmesi nedeniyle Ar-Ge projelerinin devam ettirilmeyerek sonlandırılması dolayısıyla Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların ise, herhangi bir gayrimaddi hak oluşmamış olması kaydıyla, şartların kaybedildiği hesap döneminde doğrudan gider yazılmasının mümkün olacağı tabiidir.

4.3. Sponsorluk Harcamaları

KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/b) bendi uyarınca 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 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 kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 16.06.2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler; federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir. Anılan Yönetmeliğin 8 inci maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Ayrıca Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde "belge", sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; "nakdi destek" sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; "ayni destek" ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır. Öte yandan söz konusu nakdi

211 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06/01/2016 tarih ve 62030549-125[10-2014/428]-1112 sayılı özelgesi.

desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de ayni olarak yapılmış olunması durumunda ise;

- Ayni yapılan desteğin işletmeden çekilerek sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, işletmeden çekilerek teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,
- Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olunması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi şarttır. Makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin vb. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması,

şarttır.

Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde hizmeti alan bu kişi veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olması gerekmektedir. Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Ticari kazancın tespitinde geçerli olan tahakkuk ilkesi gereğince, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında ayni ya da nakdi olarak yapılan harcamalar kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda, indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Mezkur Yönetmelik gereğince, gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; gerçek ve tüzel kişilerin herhangi bir şekilde vergi ve sosyal güvenlik kuruluşlarına borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı bulundukları vergi dairesine müracaat ederek, "vergi borcu olmadığına dair" bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairelerinin durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirmeleri gerekmektedir.

4.3.1. Sponsorluk Harcamaları Ve Reklâm Harcamaları Ayrımı

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir. Sponsorluk harcamaları esasen kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olup, KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/b) bendinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilebilmektedir. Reklam harcamaları ise, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olduğundan genel hükümler dahilinde gider olarak kurum kazancından indirilmektedir.

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,
- Gençlik ve Spor 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.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

4.3.2. Sponsorluk Harcamalarının Kurum Kazancından İndirilmesi İle İlgili Örnek Özelgeler

4.3.2.1. Türkiye Futbol Federasyonu İle Reklam Karşılığı Yapılan Akaryakıt Anlaşmasının Reklam Harcaması Olup Olmadığı[212]

Türkiye Futbol Federasyonu ile yapılan "Resmi Tedarik Sözleşmesi" çerçevesinde; yılda 1 tematik, 2 promosyenel tv ve radyo, gazete, açık hava, mağaza içi reklam imkanı, yurt içinde gerçekleştirilen tüm milli maçlarda Federasyona ait reklam panosu olması halinde şirketinin adının yer alması, milli takım basın açıklaması sırasında arkada bulunan basın panosunda şirket logosunun bulunması, Federasyonun resmi internet sitesinde şirket logosunun bulunması, milli takım yurt içi müsabakalarında stat içinde ve dışında şirketin tanıtım faaliyeti yapması olanakları tanınması ile şirkete doğrudan ticari fayda sağlamak üzere tanıtımı amaçlandığından, yapılan harcamaların reklam harcaması olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, sözleşme kapsamında yapılan bedelsiz akaryakıt teslimlerinin öncelikle satış olarak değerlendirilmesi ve tahsil edilmeyen akaryakıt bedelinin de fiilen akaryakıtın teslim edildiği dönemde 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkündür.

Ancak, ilgili sözleşme gereğince A Milli Futbol Takımının yurt içinde gerçekleştirdiği maçlar için ücretsiz temin edilen biletlerin değerine isabet eden akaryakıt tutarının ise reklam veya sponsorluk harcaması olarak değerlendirilmeyerek kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

212 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/05/2013 tarih ve 64597866-125[10-2013]-71 sayılı özelgesi.

4.3.2.2. Sponsorluk Sözleşmesi Kapsamında Amatör Spor Kulübüne Verilen Fizik Tedavi Hizmetinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu[213]

Düzenlenen sponsorluk sözleşmesi kapsamında amatör spor kulübüne verilen fizik tedavi hizmeti bedelinin öncelikle fatura düzenlenmek suretiyle gelir yazılması ve söz konusu bedelin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi çerçevesinde beyannamede ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan ilgili dönem kazancının yeterli olmaması halinde indirim konusu yapılamayan tutarın ise izleyen dönemlerde indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

4.3.2.3. İsim Hakkının Sponsorluk Harcaması Olup Olmadığı[214]

Yapmış olduğunuz anlaşma gereğince doğrudan ticari fayda sağlayan ve firmanızın tanıtımını amaçlayan harcamaların sponsorluk harcaması olarak değerlendirilmesi mümkün olmamakla birlikte, anılan harcamaların kurum kazancının tespitinde reklam gideri olarak dikkate alınması mümkündür.

4.3.2.4. Sponsor Olarak Fatura Karşılığında Yapılan Harcamaların Kurumlar Vergisi Matrahından Nasıl İndirileceği[215]

Belediyelerinin düzenlediği festival çerçevesinde Dans Topluluğunun getirilmesine yönelik olarak, ödenen tutarların 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) ve (d) bentleri kapsamında değerlendirilmesi ve kurum kazancından indirimi mümkün bulunmamaktadır.

4.3.2.5. Türkiye Basketbol Federasyonu İle İmzalanan Sözleşmeye Göre Yapılan Harcamaların Reklam Harcaması Mı, Sponsorluk Harcaması Mı Olduğu[216]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, sözleşme kapsamında yapılan doğrudan ticari fayda sağlayan ve şirketinizin tanıtımını amaçlayan harcamaların sponsorluk harcaması olarak değerlendirilmesi mümkün olmamakla birlikte anılan harcamaların 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca kurum kazancının tespitinde reklam gideri olarak dikkate alınması mümkündür.

Ancak, ilgili sözleşme gereğince her sezondaki her maç başına alınan ücretsiz biletlerin değerine isabet eden tutarın ise reklam veya sponsorluk harcaması olarak değerlendirilmeyerek kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekeceği tabiidir.

4.4. BAĞIŞ VE YARDIMLAR

KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/c) bendine göre; mükellefler yıl içinde yapmış oldukları bağış ve yardımları maddede belirtilen şartları yerine getirmek koşuluyla yıllık beyanname ile bildirecekleri kazançlarından indirebileceklerdir. Söz konusu maddeye göre bağış ve yardımların gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirilebilmesinin şartları aşağıda açıklanmıştır.

213 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/03/2013 tarih ve 11395140-019.01-301 sayılı özelgesi.

214 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/04/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[8-12/3]-508 sayılı özelgesi.

215 Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.10.15.01-128-821-38 sayılı özelgesi.

216 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/06/2017 tarih ve 62030549-120[10-2016/368]- sayılı özelgesi.

4.4.1. Bağış ve Yardımların Yapılacağı Kurum ve Kuruluşlar

KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/c) bendinde, mükelleflerin yaptıkları bağış ve yardımları bu maddede belirtilen ve ismen sayılan kurum, kuruluşlara yapılması kaydıyla indirim konusu yapılmasına imkan tanımıştır. Bir başka deyişle Kanunda sayılmayan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar tutarı ne olursa olsun indirime konu edilemeyecektir. Kanunda sayılan kurum ve kuruluşlar ise şunlardır.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
- İl özel idareleri ve belediyeler,
- Köyler
- Kamu yararına çalışan dernekler,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar

4.4.2. Bağış ve Yardımlar Makbuz Karşılığı Yapılmalıdır

Yıl içinde yapılan bağışların indirime konu edilmesi bir başka şartı ise yapılan bağış ve yardımlar karşılığında mutlak suretle usulüne uygun olarak düzenlenmiş bağış makbuzu alınmasıdır. Vergi Usul Kanununa göre kanuni defterlere yapılan kayıtların tevsik şartı bağış ve yardımlar için bağış makbuzu ile gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla yapılan bağış veya yardım karşılığında bağış makbuzu dışında kalan bir başka belge (örneğin; kermes giriş bileti, yardım konseri davetiyesi vb.) ya da bağış yapılan kurum kuruluşlarca yayınlanan dergiler alınması durumunda yapılan bağış ve yardımların yıllık beyanname ile bildirecek kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

4.4.3. Bağış ve Yardımların Üst Sınırı

KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/c) bendi hükmü uyarınca, bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait kurum kazancının %5'ini aşarsa fazlası indirilmez denilmek suretiyle yıllık beyanname ile bildirecek gelirden indirilebilecek bağış ve yardımlara üst sınır getirilmiştir. Buna göre;

- Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı, mükellefler için o yıla ilişkin olarak beyan edilecek gelirin, %5'ini aşarsa fazlası indirim konusu yapılamaz. Diğer bir deyişle, indirim konusu yapılacak tutar beyan edilen kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır.
- Bağış ve yardımın indirilebilmesi için mutlak suretle beyan edilen bir kurum kazancının bulunması gerekir. Herhangi bir nedenle indirim konusu yapılamayan bağış ve yardımlar bir sonraki yıla devredemez ve söz konusu yılın kurum kazancından indirim konusu yapılamaz.

İlgili maddenin gerekçesinde, indirime esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarın esas alınacağı belirtilmektedir.

Benzer şekilde 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancının, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutar olduğu belirtilmiştir.

Bağış ve yardımlar, indirimler arasındadır. %5'lik hesaplamada esas alınan kurum kazancının tespitinde indirim ve istisnalardan önceki kurum kazancının esas alınacak

olması, bağış ve yardım tutarı dikkate alınmaksızın tespit edilen kazanç üzerinden indirimin hesaplanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespit edilmesinde, %5'lik oran uygulamasının dış yüzde hesaplaması yoluyla yapılması gerekmektedir.

%5'lik oranın uygulanacağı kazancın tespit edilmesinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin ticari bilanço karına eklenip eklenmeyeceği konusunda verilen bir özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.[217]

"Kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılacak olan bağış ve yardımlara ait üst sınırının hesaplanmasında ticari bilanço karınızın dikkate alınması gerekmektedir."

Öte yandan, indirime esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarın esas alınması, bağış ve yardımların indiriminin de bu sıraya göre yapılacağı anlamına gelmez. Daha önce de belirtildiği üzere, KVK'nın 10 uncu maddesinde yer alan indirimlerin, Kanunda yer alan sıraya göre yapılması gerekmektedir. Buna göre, kurum kazancından öncelikle zarar olsa dahi indirilecek istisnaların, daha sonra geçmiş yıl zararlarının ve sonrasında da KVK'nın 10 uncu maddesindeki sırayla diğer indirimlerin yapılması gerekmektedir.

Örnek : (A) Kurumunun 2018 hesap dönemi faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir:

Ticari Bilanço Karı	1.000.000
İştirak Kazançları İstisnası	200.000
Geçmiş Yıl Zararları	100.000
Bağış Ve Yardım (Kayıtlara Gider olarak yansıtılmış)	150.000
Diğer K.K.E.G.	50.000
Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası	250.000

Yukarıdaki verilere göre, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespiti ve indirimin uygulanması şöyle olacaktır.

İndirilecek Bağış ve Yardım Tutarının Üst Sınırının Tespiti :

A	Ticari bilanço kârı	1.000.000
B	İştirak kazançları istisnası	200.000
C	Geçmiş yıl zararı	100.000
D	Oran uygulamasına esas tutar (A - B - C)	700.000
E	Üst Sınır (D x 0,05)	35.000

Görüleceği üzere, ticari bilanço kârından, iştirak kazançları istisnası ve geçmiş yıl zararlarının düşülmesi ile elde edilen tutara dış yüzde yoluyla %5'lik oranın uygulanması suretiyle, indirilebilecek bağış ve yardımın üst sınırı 35.000 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre, ilgili dönemde 150.000 TL olan bağış ve yardım tutarının 35.000 TL'lik kısmı kurum kazancından indirilebilecektir. Elde edilen verilere göre, kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

217 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-66 sayılı özelgesi.

A	Ticari bilanço kârı	1.000.000
B	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler -Bağış ve yardım : 150.000 -Diğer KKEG : 50.000	200.000
C	Zarar olsa dahi indirilecek istisnalar -İştirak kazançları istisnası : 200.000 -Taşınmaz Sat.Kaz.İst. : 250.000	450.000
D	Kâr **(A + B - C)**	750.000
E	Geçmiş yıl zararı	100.000
F	İndirime esas tutar **(D - E)**	650.000
G	İndirilecek Bağış ve Yardımlar	35.000
H	Kurumlar Vergisi Matrahı **(F - G)**	615.000

4.4.4. Bağış ve Yardımların Aynen Yapılması Halinde Değer Tespiti

Bağış ve yardımın nakit olarak değil de, nakit dışında kalan bir değer verilmek suretiyle yapılması halinde bağışlanan ya da yardımın konusu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Takdir Komisyonunca VUK hükümlerine göre tespit edilecek değeri esas alınır.

VUK'un 265 inci maddesi hükmüne göre mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Amortismana tabi iktisadi kıymetler için ise mukayyet değer; net değeri, bir başka deyişle iktisadi kıymetin maliyet bedelinden birikmiş amortismanlarının düşülmesi sonucunda bulunan değeri ifade etmektedir.

4.5. KVK'nın 10 uncu Maddesinin (1/ç) Bendinde Yer Alan ve %5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ç) bendi ile, mükelleflerin bu maddede (1/c) bendinde belirtilen ve ismen sayılan kurum, kuruluşlara 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 kurumlar vergisi matrahının tespitinde urumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılmasına imkan tanımıştır.

Mükellefler yapacakları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirecekleri kurum kazançlarından indirim konusu yapabilmektedirler. Dolayısıyla, zarar beyan eden kurumlar vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır.

Gerek zarar beyanı gerekse kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen bağış ve yardımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi ise mümkün değildir. ,

4.5.1. Okul, Sağlık Tesisi ve Öğrenci Yurtlarına Yapılan Bağışlar

KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ç) bendine göre, kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin 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 nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamının, belirli bir oran ile sınırlı olmaksızın, yıllık beyanname ile bildirilecek kurum kazancından indirilebilmesine imkan sağlanmıştır.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi, bu bağış ve yardımların aşağıda belirtilen kamu idare ve müesseselerine yapılması halinde mümkündür.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
- İl özel idareleri
- Belediyeler
- Köyler

Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar;

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşası için yapılan harcama,
- Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,

niteliğinde olmalıdır.

Örneğin; genel bütçeli bir kurum olan Milli Eğitim Bakanlığına ait öğretmen evi veya hizmet içi eğitim binası inşaatlarının yapımına "Eğitime %100 Destek Projesi" çerçevesinde mükelleflerce yapılan nakdi veya ayni yardımların tamamının, söz konusu öğretmen evi veya hizmet içi eğitim binasının "okul" kapsamında değerlendirilerek indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda sayılan kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.3.2.2.4. Bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurum kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir

Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Düzenlemedeki "sağlık tesisi" ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

Söz konusu tesislerin inşası veya faaliyetlerini devam ettirebilmelerine yönelik olarak yapılan bağış ve yardımların da bağışın yapıldığı yıla ilişkin olarak beyan edilecek kurum kazançlarından indirilebileceği tabiidir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2 Bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur. Tebliğin "10.3.2.2.4 Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi" başlıklı bölümünün son paragrafında "Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Tebliğin "10.3.2.2.4" bölümünde yapılan açıklama kamu arazisi üzerine yaptırılan hastane inşasını da kapsamakta olup önemli olan husus inşa edilen tesisin kamu arazisi mi yoksa kendi arazisine mi yapıldığıdır. Zira, kendi arazisi üzerine inşa edilen tesisler için yapılan harcamalar, tesisin tamamlanıp ilgili kamu kurumuna teslim edildiği yılın kazancından indirilebilmektedir.

Ancak, bağışın yapıldığı dönemde faaliyetinizin zararla sonuçlanmış olması veya kurum kazancınızın yetersiz olması durumunda indirilemeyen bağış tutarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir.

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 alınacaktır.

4.5.2. Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzurevi, Bakım ve Rehabilitasyon Merkezlerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

5228 sayılı Kanun ile KVK'nın maddesinin (1/ç) bendinde yapılan düzenlemeyle; 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 yurtlarının yanı sıra; çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi 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 kurumlar vergisi matrahının tespitinde yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilebilmesi imkanı getirilmiştir.

4.5.3. İbadethaneler İle Diyanet İşleri Başkanlığı Denetiminde Yaygın Din Eğitimi Verilen Tesislere Yapılan Bağışlar

6322 sayılı Kanun ile KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ç) bendinde yapılan düzenlemeyle; mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin 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 tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilebilmesi imkanı getirilmiştir.

Düzenlemedeki "ibadethane" ve "yaygın din eğitimi verilen tesis" ifadelerinden de Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethanelerin

umuma açık olması, inşasının mülki idare amirlerinin iznine istinaden gerçekleştirilmesi, inşa ve faaliyetine devam etmesi için yapılan bağış ve yardımların da yine mülki idare amirlerinin denetiminde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yaygın din eğitimi verilen tesisler için yapılan harcamaların da Diyanet İşleri Başkanlığı teşkilatınca denetlenmesi gerektiği tabiidir.

4.5.4. Gençlik ve Spor Bakanlığına Ait Gençlik Merkezleri İle Gençlik ve İzcilik Kamplarının Yapılan Bağışlar

6322 sayılı Kanun ile KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ç) bendinde yapılan düzenlemeyle; 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 da kurumlar vergisi matrahının tespitinde yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilebilmesi imkanı getirilmiştir.

4.6. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/d) bendinde on alt bent halinde sayılan harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların tamamı; 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 projelere yapılmış olmak kaydıyla beyanname ile bildirilen kurum kazancından indirilebilecektir. Mezkur bent hükmüne aşağıda yer verilmiştir.

".....

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.

....."

4.7. CUMHURBAŞKANINCA BAŞLATILAN YARDIM KAMPANYALARINA MAKBUZ KARŞILIĞI YAPILAN AYNİ VE NAKDİ BAĞIŞLAR

KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/e) bendinde Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebilecektir.

4.8. TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİNE VE TÜRKİYE YEŞİLAY CEMİYETİNE MAKBUZ KARŞILIĞI YAPILAN NAKDİ BAĞIŞ VE YARDIMLAR

5904 sayılı Kanunla KVK'nın 10 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına eklenen ve 6322 sayılı Kanunla değiştirilen f bendine göre kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla indirilebilecektir.

Ayrıca bu hüküm Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne sadece nakdi olarak yapılan bağış ve yardımlar için geçerli olduğundan, mezkur dernek ve cemiyete makbuz karşılığında ayni olarak yapılan bağış ve yardımların indiriminde, kurum kazancının ancak %5'ine kadar olan kısmı dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan, anılan dernek ve cemiyetin iktisadi işletmelerine (örneğin; Kızılay Derneği Maden Suyu İşletmesi) yapılan bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

4.9. Bağış ve Yardımların Kurum Kazancından İndirilmesi İle İlgili Örnek Özelgeler

4.9.1. Okullarda Isınma Amaçlı Kullanılacak LPG İçin Gerekli Altyapının Oluşturularak Bedelsiz Teslim Edilmesi ve Akabinde Bedelsiz Olarak LPG Bağışlanmasında Belge Düzeni Ve Kurumlar Vergisi, KDV, ÖTV[218]

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı kırsal kesimdeki okulların ısınma sorununun giderilmesi projesine katkı sağlamak amacıyla gerekli tank, tesisat ve altyapının standartlara uygun yapılarak bu okulların yönetimine bedelsiz teslim edilmesi ve daha sonra bu okullarda kullanılacak LPG'nin bedelsiz olarak bağışlanmasının, söz konusu okulların faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için

218 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/02/2016 tarih ve 64597866-125[10-2016]-3510 sayılı özelgesi.

yapılan bağış ve yardım olarak kabul edilmesi; dolayısıyla bu kapsamda yapılan harcamaların tamamının, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmü gereğince, yukarıda belirtilen şartlar dahilinde belgelendirilmek ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

4.9.2. Derneğin İktisadi İşletmesinin Yapacağı Bağış ve Yardımlar[219]

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait okul ve hastanelerin 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, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebilecektir.
- Yukarıda sayılan amaçlar dışında, söz konusu okul ve hastanelere yapılacak nakdi ve ayni bağış ve yardımların, yapıldığı yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmının indirim konusu yapılması mümkündür.
- Diğer taraftan, ihtiyaç sahibi ailelere yapılacak yardımların, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesi kapsamında değerlendirilemeyecek olması nedeniyle kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

4.9.3. Makbuz Karşılığı KKTC Sağlık Bakanlığına Yapılacak Ödemenin Şirketin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı[220]

Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti kamu kurum ve kuruluşları arasında yer almayan KKTC Sağlık Bakanlığına makbuz karşılığı yapılacak ödemenin, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

4.9.4. İki Tam Yıldan Uzun Süredir Kayıtlı Taşınmazın Bağışlanmasının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu[221]

İl Özel İdaresince okul yapımı için kamulaştırılan arsaya ilişkin belirlenen kamulaştırma bedelinin tamamının; okul yapımı için bağışlanması nedeniyle, nakdi olarak bağış yapıldığının kabul edilmesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ç maddesi uyarınca kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

4.9.5. Derneğe Yapılan Arsa Bağışının Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilip İndirilemeyeceği[222]

Şirket aktifinde kayıtlı bulunan arsanın cami yaptırma derneğine bağışlanması durumunda, söz konusu arsa bağışı için fatura düzenlenmesi ve düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili dernek tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanması şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkündür.

---

219 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/02/2016 tarih ve 64597866-125[10-2016]-3510 sayılı özelgesi.

220 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/02/2016 tarih ve 62030549-125[8-2014/437]-13733 sayılı özelgesi.

221 Kütahya Defterdarlığı'nın 10/05/2013 tarih ve 61504625-19183-16 sayılı özelgesi.

222 Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/03/2013 tarih ve 46480499-125[10-2013/850]-35 sayılı özelgesi.

4.9.6. Üniversiteye Çek Senet veya Cari Hesap Bakiyelerinden Yapılan Bağışın Kurumlar Vergisi Açısından Durumu[223]

Kurumlar tarafından üniversitelere yapılan bağış ve yardımlar kurumlar vergisi matrahından indirilebilecek olup 31.12.2017 tarihine kadar çeklerin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce ödenmek üzere muhatap bankaya ibrazı ve tahsili mümkün olmadığından üniversiteye çekle yapılan bağış ve yardımlar, söz konusu çekin üzerinde yazılı tarih esas alınarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir. Ancak üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce ibraz edilen çekin karşılığının ödenmiş olması halinde kurum kazancının tespitinde ödemenin gerçekleştiği tarihin esas alınacağı tabiidir.

Diğer taraftan senet ve cari hesap yoluyla yapılacak olan bağışlar da ise üniversitelerce açılacak banka hesaplarına geçtiği tarihin veya senet tutarının tahsil edilip buna ilişkin makbuzun düzenlendiği tarihin esas alınması gerekmektedir.

4.9.7. Belediyeye Yapılan Şartlı Bağışın Beyanname Üzerinden Ne Şekilde İndirim Konusu Yapılacağı[224]

Bir şarta bağlı olarak Büyükşehir Belediye Başkanlığına yapılan ödemeler bağış ve yardım kapsamında değerlendirilerek, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (c) bendi uyarınca, o yıla ait beyan edilecek kazancın %5'i ile sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılması mümkündür.

4.9.8. İşletmeye Ait Taşıtın Bağışı[225]

Üniversitesi Rektörlüğüne bağışlanan aracın maliyet bedeli veya kayıtlı değerinin, bu değer mevcut değil ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değerinin o yıla ilişkin kurum kazancından beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılması mümkün olup şirket aktifinden çıkarılarak bağışlanan taşıt için fatura düzenlenmesi ve faturanın arka yüzüne bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanması gerekmektedir.

Şirket aktifine kayıtlı aracın Üniversitesi Rektörlüğüne bedelsiz olarak teslimi KDV Kanununun 17/2-b maddesi kapsamında KDV den istisna olacaktır. Bu teslim nedeniyle yüklenilen KDV ise, KDV Kanununun 30/a maddesi gereğince indirim konusu yapılmayacak, indirilemeyen bu vergi gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

4.9.9. Mülkiyeti Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf İle Kamu Yararına Çalışan Derneğe Ait Arsa Üzerine İnşa Edilen Cami İnşaatı İçin Yapılan Harcamaların Kurum Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı[226]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ……. Vakfı ile …… Derneğine ait arsa üzerine Şirketinizce yapılacak cami inşaatının mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak gerçekleştirilmesi şartıyla, söz konusu inşaat için yapacağınız harcamaların Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ç maddesi hükmü ve 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin yukarıda yer verilen açıklamaları kapsamında ve kurumlar vergisi be-

223 Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/12/2012 tarih ve 16700543-12-515-14-73 sayılı özelgesi.

224 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-2000 sayılı özelgesi.

225 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/10/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KDV-53-2/26-99 sayılı özelgesi.

226 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/08/2017 tarih ve 62030549-125[10-2014/207]-235870 sayılı özelgesi.

yannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek suretiyle kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

4.10. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU OLARAK AYRILAN TUTARLARIN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDE AYRICA GÖSTERİLEREK KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ

6322 sayılı Kanunla VUK'a eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkanı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla KVK'nın 10 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına eklenen g bendi ile de VUK'un 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

4.10.1. İndirim Şartları

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 (iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması
- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi

gerekmektedir.

4.10.2. İndirim Tutarının Hesaplanması

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 [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

VUK'un 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

Örnek : Hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.'nin 2018 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, şirket 2018 yılında 170.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin kurumlar vergisi beyanına esas verileri aşağıdaki gibidir.

Kanunen kabul edilmeyen gideri	: 30.000 TL,
İstisna kapsamında serbest bölge kazancı	: 50.000 TL,
Yatırım indirimi tutarı	: 20.000 TL,
2017 hesap dönemi devreden geçmiş yıl zararı	: 30.000 TL

Şirket beyan edilen gelirin [170.000 + 30.000 - 50.000 - 30.000 - 20.000 = 100.000] %10'u olan 10.000 TL'yi girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır.

Bu durumda (A) A.Ş., beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 25.04.2019 tarihine kadar vereceği 2018 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. (A) A.Ş.'nin 2019 yılı sonuna kadar, ayırmış olduğu 10.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 10.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen (10.000 x %20 =) 2.000 TL vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20›sini aşamayacaktır.

4.10.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,
- Ortaklara dağıtılması,
- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- Mükelleflerce işin terki,
- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması

hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

4.11. TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİM

6322 sayılı Kanunla KVK'nın 10 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına eklenen (ğ) bendi ile 15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 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, (6728 sayılı kanunun 58 inci maddesiyle değişen ibare;Yürürlük 09.08.2016) çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle 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 %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

4.11.1. İndirim Kapsamındaki Hizmetler

İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50›sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, (6728 sayılı kanunun 58 inci maddesiyle değişen ibare;Yürürlük 09.08.2016) çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim.
- İlgili Bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

4.11.2. İndirimden Faydalanma Şartları

4.11.2.1. İndirimden Faydalanabilecek Şirketlerin Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konusu

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, (6728 sayılı kanunun 58 inci maddesiyle değişen ibare;Yürürlük 09.08.2016) çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye'de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50'sine indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

4.11.2.2. Hizmetin, Türkiye'den Münhasıran Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum İçin Yapılmış Olması

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, (6728 sayılı kanunun 58 inci maddesiyle değişen ibare;Yürürlük 09.08.2016) çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup, bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

4.11.2.3 Faturanın Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum Adına Düzenlenmesi

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

4.11.2.4. Türkiye'den Verilen, Mimarlık, Mühendislik, Tasarım, Yazılım, Tıbbi Raporlama, Muhasebe Kaydı Tutma, Çağrı Merkezi, Ürün Testi, Sertifikasyon, Veri Saklama, Veri İşleme ve Veri Analizi Hizmetlerinden Yurt Dışında Yararlanılması

Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

4.11.2.5. İlgili Bakanlığın İzin ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetleri İle Mesleki Eğitim Hizmetlerinin Yararlanıcısının Yurt Dışında Olması

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

4.11.3. Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi ve Beyanı

4.11.3.1. İndirim Tutarının Tespiti

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.

4.11.3.2. Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, (6728 sayılı kanunun 58 inci maddesiyle değişen ibare;Yürürlük 09.08.2016) çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazanca ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılata oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

4.11.3.3. İlgili Bakanlığın İzni ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim ve Belgeler

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50'sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

4.11.3.4. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

4.11.4. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi Ve Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İndirimi İle İlgili Örnek Özelgeler

4.11.4.1. Klinik Çalışma Raporları Düzenleme Faaliyetinden Elde Edilen Kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu Maddesinin Birinci Fıkrasının (ğ) Bendine Göre Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[227]

Klinik çalışma raporları düzenleme faaliyetinin tıbbi raporlama niteliği taşıması kaydıyla söz konusu hizmetin fiilen sunulması ve diğer şartların da sağlanması halinde söz konusu tıbbi raporlama hizmetinden elde edilen kazançların %50'sinin Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

4.11.4.2. Yurt Dışı Mukimi Şirketlere Verilen Yazılım, Tasarım ve Yazılım Projeleri Destek Hizmetlerinden Elde Edilen Gelirin Kurum Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı[228]

Belçika, ABD ve İsviçre mukimi firmalara yazılım ve tasarım hizmetlerinin fiilen sunulması ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla söz konusu yazılım ve tasarım hizmetlerinden 15/06/2012 tarihinden itibaren elde edilen kazançların %50'sinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

4.11.4.3. Fuar Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketin Yabancı Katılımcılara Sunduğu Fuar Organizasyonu Hizmetinden Elde Ettiği Kazancın Vergilendirilmesi[229]

Yabancı katılımcılara sunulan fuar organizasyonu hizmeti, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde sayılan faaliyetler arasında yer almadığından, söz konusu hizmet karşılığında elde edilen kazancın %50'sinin kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

4.11.4.4. Yurt İçinde ve Yurtdışında Verilen Mimarlık, Mühendislik, Etüt, Plan, Proje, Harita ve Benzeri Hizmetler İçin İndirim Uygulanacak Kurum Kazancı Belirlenirken Hangi Tarihin Esas Alınacağı ve İndirimden Yararlanılan Kazanç İle İlgili Olarak Yurtdışında Ödenen Vergilerin Türkiye'de Bu Kazançlar Üzerinden Tarh Olunan Kurumlar Vergisinden Mahsup Konusu Yapılıp Yapılmayacağı[230]

Mimarlık ve mühendislik hizmetlerinin; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilmesi ve söz konusu hizmetlerden münhasıran yurt dışında yararlanılması halinde, bu faaliyetlerden elde edilen kazançların %50'si, ilgili hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilen kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, bu hükmün yürürlük tarihinden önce söz konusu hizmetlerden elde edilen kazançların indirime konu edilemeyeceği tabiidir.

---

227 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/08/2013 tarih ve 38418978-125[10-12/ 11]-885 sayılı özelgesi.

228 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/08/2013 tarih ve 62030549-125[10-2012/381]-1246 sayılı özelgesi.

229 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/07/2013 tarih ve 62030549-125[10-2012/298]-1132 sayılı özelgesi.

230 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/07/2013 tarih ve 38418978-125[10-12/9]-774 sayılı özelgesi.

Öte yandan, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlar üzerinden yurtdışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye›de mahsuba konu edilebilmesi için aynı kazanç üzerinden Türkiye›de de bir vergi hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla, yukarıda sayılan faaliyetlerden elde edilen kazançların %50'lik kısmı kurum kazancından indirim konusu yapılarak bu kısım üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanmayacağından, yurtdışında ödenen vergilerden sadece bu kazançların %50'lik kısmına isabet eden tutarı, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesi de dikkate alınarak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

4.11.4.5. Yurtdışında Mukim Kişilerin Türkiye'de Tedavi ve Ameliyatlarının Yapılabilmesi İçin Verilen Hizmetler[231]

Bu hüküm ve açıklamalara göre; Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümlerinde açıklanan diğer şartları da sağlamak kaydıyla, yurt dışında mukim kişilerin Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerde tedavi ve ameliyatlarının yapılması için konaklama ve ulaşım gibi konularda verilen rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmetleri karşılığında elde edilecek kazançların %50 si kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.,

4.11.4.6. Türkiye'de Yerleşik Olan Yabancı Uyruklu Kişi ve Kurumlara Verilen Eğitim Hizmeti Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın %50'sinin KVK'nın 10 uncu Maddesinin (1/ğ) Bendine Göre İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı[232]

Buna göre, Türkiye'de yerleşik olan yabancı uyruklu kişilere verilen eğitim hizmetine ilişkin faturanın hizmetten yararlanan kişiler adına düzenlendiği anlaşıldığından, eğitim hizmeti verilen kişilerin yurt dışı mukimi olmaması nedeniyle, söz konusu eğitim hizmetlerinden elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasının (ğ) bendi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

4.11.4.7. Yurtdışında Mukim Firmanın Serbest Bölgede Bulunan İştirakine Ait Muhasebe Kayıtlarının Mail Ortamında Verilmesi Durumunda Kurumlar Vergisi Uygulaması[233]

Bu hüküm ve açıklamalara göre; Amerika mukimi firmanın serbest bölgedeki iştirakinin tekdüzen hesap planına göre tutulan muhasebesinin sadece aylık verilerin e-posta yolu ile alınarak Amerikan Muhasebe Standartlarına (USGAAP) çevrilip Amerika'da yerleşik firmaya yine e-posta ortamında gönderilmesi faaliyeti Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde sayılan muhasebe kaydı tutma faaliyeti olarak değerlendirilemeyeceğinden, bu faaliyetten elde edilen kazançlarla ilgili olarak söz konusu madde hükümlerinden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

4.11.4.8. Yurt Dışındaki Firmalara Türkiye›den Alınacak Tekstil Ürünlerine İlişkin Verilen Kalite Kontrol Hizmetinden Elde Edilen Gelirin İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı[234]

Buna göre, vermiş olduğunuz kalite kontrol hizmeti, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında münhasıran yurt dışında yararlanılan bir hizmet olarak değerlendirilemeyeceğinden, Şirketinizin bu faaliyetin-

231 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/08/2013 tarih ve 84098128-125[10-2014/9]-377 sayılı özelgesi.

232 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/08/2013 tarih ve 84098128-125[10-2014/9]-377 sayılı özelgesi.

233 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/02/2016 tarih ve 62030549-125[10-2015/201]-13439 sayılı özelgesi.

234 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/04/2017 tarih ve 62030549-125[10-2016/458]-101659 sayılı özelgesi.

den elde ettiği kazancın kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

4.11.4.9. Yurt Dışı Mukimi Kurumlara Verilen Ürün Testi, Ürün Analizi İle Ürünlerin Uygunluğuna Yönelik Raporlama Ve Sertifikasyon Hizmetleri Karşılığında Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi[235]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan ürün testi ve sertifikasyon hizmetlerinden elde ettiğiniz kazançlarınızın %50'sinin, şartları sağlamanız kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, Türkiye'den ihraç edilecek ürünlere ilişkin olarak yurt dışındaki müşterilere veya Türkiye'ye ithal edilecek ürünlere ilişkin olarak yurt dışındaki satıcılara vermiş olduğunuz ürün testi ve sertifikasyon hizmetleri, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında münhasıran yurt dışında yararlanılan hizmetler olarak değerlendirilemeyeceğinden, bu faaliyetlerinizden elde ettiğiniz kazancın söz konusu indirime konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

4.11.4.10. Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Hastalara Verilen Sağlık Hizmetine İlişkin Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi[236]

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, indirim kapsamında kabul edilen faaliyetleriniz ile bu kapsama girmeyen işlerinizin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazanca ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esas olmakla birlikte, söz konusu unsurların ayrı olarak tespitinin mümkün olmadığı durumlarda indirim kapsamındaki faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılata oranı esas alınarak müşterek genel giderlerin dağıtılması gerekmekte olup bunun haricinde bir dağıtım anahtarı kullanılması mümkün değildir.

4.12. Korumalı İşyeri İndirimi

5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanunun 14 üncü maddesi hükümlerine dayanılarak hazırlanan ve 26.11.2013 tarih ve 28833 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Korumalı İşyerleri Hakkında Yönetmelik"te yer alan tanıma göre; korumalı iş yeri, işgücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli bireylere istihdam oluşturmak amacıyla Devlet tarafından teknik ve mali yönden desteklenen ve çalışma ortamı özel olarak düzenlenen işyerini ifade etmektedir.

KVK'nın 10 uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasına 6518 sayılı Kanunla eklenen (h) bendi hükmüne göre; 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 hesaplanan korumalı işyeri indirimi; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirilebilmektedir.

Madde hükmüne göre; söz konusu indirim, 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.

---

235 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/04/2017 tarih ve 62030549-125[10-2016/474]-101894 sayılı özelgesi.

236 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27/09/2017 tarih ve 62030549-125[10-ğ-2017/165]-863486 sayılı özelgesi.

Kurumların mezkur indirimden yararlanabilmeleri için aşağıdaki şartları sağlamaları gerekmektedir:

- Korumalı işyeri indirimi sadece korumalı iş yerlerinde istihdam edilen, zihinsel ve ruhsal engelli ücretlilerin ücretinin %100'ünü kapsamaktadır.
- İndirimin süresi her bir engelli çalışan için azami beş yıldır.
- Yıllık olarak indirilecek tutar her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının %150'sini aşamaz.

Örnek **:** Korumalı işyeri kapsamında olan (A) A.Ş.'de ücretli olarak çalışan ruhsal engelli Bay (Z)'nin 2018 yılında aylık brüt ücreti 3.000,00 TL'dir. Bu durumda (A) A.Ş.'nin engelli ücretli Bay (Z) için korumalı işyeri indirim tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Ruhsal Engellinin Yıllık Brüt Ücreti	=	3.000,00 x 12	=	36.000,00 TL
2018 Yılı İçin Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı	=	2.029,50 TL x 12	=	24.354,00 TL
Korumalı İşyeri İndirimin Üst Sınırı	=	24.354,00 x %150	=	36.531,00 TL
KVK'nın 10/1-h Maddesine Göre İndirebilecek Tutar			=	36.000,00 TL

Ruhsal engelli Bay (Z)'nin 2018 yılında aylık brüt ücreti dikkate alınarak hesaplanan korumalı işyeri indirimin üst sınırı 36.531,00 TL'dir. Söz konusu tutar 2018 yılında uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %150'si olan 36.531,00 TL'den büyük olduğu için korumalı işyeri kapsamında olan (A) A.Ş.'nin 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının tespitinde KVK'nın 10/1-h maddesine göre kurum kazancından indirebileceği tutar 36.000,00 TL'dir.

4.13. NAKDİ SERMAYE ARTIŞINDAN KAYNAKLANAN İNDİRİM[237]

Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla ve 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 8 inci maddesiyle KVK'nın 10 uncu maddesine (1/ı) bendi eklenmiştir.

Mezkûr düzenleme ile kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, 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 T.C. 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'sinin, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarının hesaplanmasında dikkate alınacak indirim oranını belirleme konusunda Cumhurbaşkanına (Bakanlar Kuruluna) yetki verilmiş olup, bu yetki 26.06.2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır. 2015/7910 sayılı BKK ile çeşitli hallerde indirim oranı farklılaştırılmış veya indirim oranı %0 olarak belirlenerek uygulamaya sınırlama getirilmiştir.

Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasına ilişkin olarak

237 Raşit UÇAN - Fedai AYDIN, Kurum Kazancının Beyanında Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi Uygulaması, İzmir YMM Odası Dergisi, Mayıs-Haziran 2016, Sayı 132, s.41-53. Erişim: http://www.izmirymmo.org.tr/usercontent/images/132-sayili-dergi-21-7-16.pdf.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 9) ile açıklamalar yapılmış daha sonra Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 9) ile sermaye avanslarının nakdi sermaye artımı karşısındaki durumu ile ilgili olarak açıklama yapılmıştır.

Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasına ilişkin açıklamalar ve uygulamaya ilişkin kapsamlı örneğe aşağıdaki bölümlerinde yer verilmiştir.

4.13.1. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Sermaye Artırımı Usul ve Esasları

TTK'nın "Nakdi sermaye" başlıklı 344 üncü maddesine göre, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan bir şirket kuruluşu sırasında nakit sermaye taahhütlerinin %25'inin tescilden önce bir banka hesabına şirket adına bloke edilmesi, kalan kısmınsa tescilden sonraki 24 ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Esas sermaye sistemindeki anonim şirketlerde sermaye taahhüdü yoluyla sermaye artırımına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı TTK'nın 459 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasında sermaye taahhüdü yoluyla sermaye artırımında nakdi sermaye taahhüdünün ödenmesine ilişkin olarak 344 üncü maddenin kıyasen uygulanacağı hükmolunmuştur.

TTK'nın 6335 sayılı Kanun ile değişik 585 inci maddesi ile limited şirketlerde esas sermaye pay bedellerinin ödenmesi, ödeme yeri, ifa borcu, ifa etmemenin sonuçları, bedelleri tamamen ödenmemiş payların devri hususlarında TTK'nın anonim şirketlere ilişkin hükümlerinin kıyasen uygulanacağı, "Esas Sermayenin Artırılması" başlıklı 590 ıncı maddede ise şirketin kuruluşu hakkındaki hükümlere ve özellikle sermayenin ayın olarak konması ve bir işletme ile ayınların devralınmasına dair kurallara uymak şartıyla esas sermayenin artırılabileceği hükmolunmuştur.

4.13.2. İndirim Uygulamasının Kapsamı

Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasından kurumlar vergisi mükelleflerinden finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sadece sermaye şirketleri yararlanabilecektir.

4.13.3. İndirim Uygulamasının Tespitindeki Nakdi Sermaye Artışları:

KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ı) bendi uygulamasında indirim tutarının hesaplanmasında nakdi sermaye artış tutarı olarak:

- Mevcut sermaye şirketlerinin 01.07.2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile
- 01.07.2015 tarihinden itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı

dikkate alınacaktır. Sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasından yararlanılamayacağı açıktır.

Aşağıda sayılan işlemler indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

- 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 KVK'nın 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.

4.13.4. İndirim Uygulamasının Tespitindeki Sermaye Avanslarının Durumu

TTK'da sermaye avansına ilişkin bir düzenleme mevcut olmayıp, sermaye avanslarının sermayeye eklenmesi ile ilgili usul bulunmamaktadır. Sermaye avansı; ileride gerçekleştirilecek sermaye artırımları için ortakların sermaye taahhüdünü yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılan tutar olarak tanımlanabilir.

Ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indiriminin hesaplanmasında dikkate alınabilmesi için;

- sermaye avansının banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmesi ve
- sermaye avansının banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi

şartıyla, söz konusu kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür.

TTK'da sermaye avansına ilişkin bir düzenleme mevcut olmayıp, sermaye avanslarının sermayeye eklenmesi ile ilgili usul bulunmamaktadır.

Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz uygulamasında dikkate alınmayacak sermaye avansları:

- Şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün değildir.
- Şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren bilançoda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmeyen tutarlar için, ilgili hesap döneminde bu tutarlara ilişkin sermaye artırımı gerçekleştirilse dahi indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

4.13.5. İndirim Uygulamasında Faiz Oranı:

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 9)'de, indirim uygulamasında T.C. Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranının dikkate alınacağı belirtilmiştir.

2018 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarının hesaplanmasında Merkez Bankası tarafından 28.12.2018 tarihi itibariyle ilan edilen faiz oranı olan %27,04 dikkate alınacaktır.

İndirim tutarının hesaplanmasında yararlanılan yıl için T.C. Merkez Bankası tara-

fından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından geçici vergi dönemlerinden sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan sermaye şirketleri, şartların sağlanması kaydıyla, hesap dönemlerinin sona erdiği ay itibarıyla T.C. Merkez Bankası tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranını dikkate alarak indirimden yararlanabileceklerdir.

4.13.6. İndirim Uygulamasında Süre:

KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ı) bendi hükmü uyarınca, hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği hesap döneminden itibaren, bu indirimden yararlanmaya başlayacaklardır.

Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indiriminin hesaplanmasında;

- Ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu
- Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu
- Sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih tarihinin içinde bulunduğu

aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranı süre olarak dikkate alınacaktır.

İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artış tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakden yatırılan kısmı ile sınırlıdır. Taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından şirketin banka hesabına nakden yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Sermaye şirketleri nakdi nakdi sermaye artımının yapıldığı hesap dönemini takip eden hesap dönemlerinde süre on iki (12) ay olarak dikkate alınarak indirimden yararlanılacaktır.

4.13.7. İndirim Uygulamasında Dikkate Alınacak İndirim Oranı:

KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ı) bendi uyarınca mükelleflerin uygulayacakları indirim oranı %50 olarak belirlenmiştir. Öte yandan mezkûr maddenin Bakanlar Kuruluna verdiği yetki kapsamında 26.06.2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile farklılaştırılmış indirim oranları belirlenerek, ayrıca indirim uygulamasına ilişkin sınırlamalar getirilmiştir.

4.13.7.2. Farklılaştırılmış indirim oranı uygulanacak haller:

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin 2 numaralı fıkrasında indirim oranları aşağıdaki farklılaştırılmıştır.

- Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinde indirim oranı, indirimden yararlanılan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış serma-

yeye[238] oranı;

%50 ve daha az olan şirketler için 25 puan,

%50'nin üzerinde olan şirketler için ise 50 puan,

ilave edilmek suretiyle uygulanacaktır.

- Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır.

4.13.7.3. İndirim uygulamasına getirilen sınırlamalar:

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin 3 numaralı fıkrasında indirim uygulamasına getirilen sınırlamalar aşağıdaki şekildedir.

- Gelirlerinin %25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Pasif nitelikli gelir kalemleri; gelir tablosunun "64.Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar" hesap grubunda yer alan 640.İştiraklerden Temettü Gelirleri, 641.Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri, 642.Faiz Gelirleri, 645.Menkul Kıymet Satış Karları hesapları ile kira ve lisans ücreti gibi gelirlerle sınırlı olarak 649.Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesaplarının detayları dikkate alınarak tespit edilebilir.

- Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler *(240.Bağlı Menkul Kıymetler hesabı)*, bağlı ortaklıklar *(245.Bağlı Ortaklıklar hesabı)* ve iştirak *(242.İştirakler hesabı)* paylarından oluşan sermaye şirketleri için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.
- Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.
- Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

09.03.2015 tarihinden KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ı) bendinin yürürlüğe girdiği 01.07.2015 tarihine kadar olan dönemde, sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, azaltılan sermaye tutarına tekabül eden miktarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

4.13.8. İndirim Tutarının Hesaplanması:

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanılan yıl için T.C. Merkez Bankası tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

238 30/12/2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 3 üncü maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendinde, çıkarılmış sermayenin; kayıtlı sermayeli anonim ortaklıkların satışı yapılmış paylarını temsil eden sermayeleri ifade ettiği hükmolunmuştur. Mezkûr fıkranın (l) bendinde ise kayıtlı sermayenin; anonim ortaklıkların, esas sözleşmelerinde hüküm bulunmak kaydıyla, yönetim kurulu kararı ile 13/01/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun esas sermayenin artırılmasına dair hükümlerine tabi olmaksızın pay çıkarabilecekleri azami miktarı gösteren, ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmiş sermayelerini ifade ettiği hükmolunmuştur.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 9) ile nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirim tutarının hesaplanmasında aşağıdaki formülün uygulanacağı belirtilmiştir.

Kurum kazancından indirilecek tutar	=	Nakdi sermaye artışı	x	Ticari krediler faiz oranı	x	İndirim oranı	x	Süre

4.13.9. Sermaye Artırımı İndiriminde Özellikli Durumlar:

4.13.9.1. Her bir hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanma:

Sermaye şirketleri gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir hesap dönemi için ayrı ayrı indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.

Öte yandan, sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması halinde nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

4.13.9.2. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirime konu edilemeyen tutarın sonraki dönemlere devri:

Sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde bu indirim tutarları, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Beyanname üzerinde indirilebilecek nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarı	=	Önceki yıldan devreden nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi	**+**	Cari yıl için hesaplanan nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi

4.13.9.3. Sermaye azaltımı:

Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimden yararlanan sermaye şirketlerinin daha sonra sermaye azaltımı yapmaları halinde, nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı için sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği ayı izleyen aydan itibaren bu indirimden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Sermaye şirketleri nakdi sermaye artışını gerçekleşmeden önce sermaye azaltımına giderlerse indirimin hesaplanmasında azaltılan sermaye tutarı dikkate alınmayacaktır.

4.13.10. İndirimin Beyanname Üzerinde Gösterilmesi:

Sermaye şirketleri nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasını gerek KVK'nın 10 uncu maddesi gerekse kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan sıralamayı göz önüne alarak kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan "Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-ı)" satırında gösterilen tutarların kurum kazancından indirebileceklerdir.

Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarının kazancın yetersizliği

nedeniyle indirilemeyen kısmı, beyannamenin "Gelecek Yıla Devreden Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-ı)" satırına yazılarak müteakip hesap dönemlerine devredecektir.

İndirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, taahhüt edilen sermaye artırımı tutarının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin olarak bu işlemleri içeren ve ilgili banka şubesi tarafından onaylanmış banka hesap özetini kağıt ortamında veya elektronik ortamda ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz etmeleri gerekmektedir. Ayrıca, indirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, nakdi olarak artırdıkları sermaye ile indirime konu edecekleri tutara ilişkin bilgileri, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bildirmeleri gerekmektedir.

4.13.11. Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi Uygulama Örneği:

(Y) Ltd. Şti.'nin 12.06.2018 tarihli genel kurul kararı ile şirket esas sermayesinin 400.000 TL artırılmasına, sermaye artırımının nakden gerçekleştirilmesine karar verilmiş, konuya ilişkin genel kurul kararı 23.06.2018 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir.

Artırılan şirket esas sermayesi ortaklar tarafından sermaye avansı kapsamında 15.04.2018 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılan ve şirketin bilançosunda "529. Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında yer alan 400.000 TL'den karşılanmıştır.

(Y) Ltd. Şti.'nin 01.01.2018 - 31.12.2018 dönemine ait ayrıntılı gelir tablosunda yer alan gelirler toplamı 400.000 TL'dir. Gelir tablosunda yer alan pasif nitelikli gelir kalemleri ise aşağıdaki tablodaki gibidir.

642.Faiz Gelirleri	16.000 TL
649.Diğer Olağan Gelir ve Karlar *(Kira ve lisans ücreti gibi gelirlerle sınırlı olarak)*	20.000 TL

Nakdi sermaye artırımına konu olan tutarı yatırım teşvik belgeli sanayi tesisi makine yatırımında kullanılmıştır. Nakdi sermaye artırımının söz konusu yatırımda kullanılan ve yatırım teşvik belgesinde yer alan makine yatırım tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tablodaki gibidir.

Yatırım Türü	Yatırım Teşvik Belgesinde Yer Alan Yatırım Tutarı
Makine ve teçhizat	350.000 TL
Danışmanlık Hizmet	10.000 TL
Royalti	40.000 TL
Toplam	**400.000 TL**

2018 hesap döneminde ticari bilanço karı 15.000 TL olan (Y) Ltd. Şti.'nin KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/e) bendi kapsamında gerçekleştirdiği ve ticari bilanço zararının tespitinde gider olarak dikkate aldığı bağış ve yardımlara ait bilgilere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Bağış ve Yardımın Niteliği	Tutarı
Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (KVK Mad. 10/1-e)	2.000 TL

Çözüm:

Pasif Nitelikli Gelir Kalemlerinin Kontrolü:

(Y) Ltd. Şti.'nin 01.01.2018 – 31.12.2018 dönemine ait ayrıntılı gelir tablosunda yer alan toplam gelirlerin % 9'u (= 36.000 TL / 400.000 TL) ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelir kalemlerinden oluşmaktadır. Buna göre; (Y) Ltd. Şti. 2018 hesap döneminde nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indiriminden yararlanabilecektir. Ancak; (Y) Ltd. Şti.'nin pasif nitelikli gelirlerinin toplam gelirleri içindeki oranının her hesap döneminde kontrol edilmesi gerekmektedir.

İndirim uygulamasında dikkate alınacak nakdi sermaye tutarının hesaplanması:

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 10)'e göre ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indiriminin hesaplanmasında dikkate alınabilmesi için;

- sermaye avansının banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmesi ve
- sermaye avansının banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi

şarttır.

(Y) Ltd. Şti.'nin 12.06.2018 tarihli genel kurul kararı ile şirket esas sermayesinin 400.000 TL artırılmasına, sermaye artırımının nakden gerçekleştirilmesine karar verilmiş, konuya ilişkin genel kurul kararı 23.06.2018 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir.

(Y) Ltd. Şti. ortakları şirketin bilançosunda "529.Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında yer alan 400.000 TL'yi 15.04.2018 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmışlar ve nakdi sermaye artırımına konu olmuştur.

Sermaye avansı kullanılarak gerçekleştirilen nakdi sermaye artışı nedeniyle (Y) Ltd. Şti. de nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indiriminden yararlanabilecektir.

İndirim uygulamasında dikkate alınacak sürenin hesaplanması:

Sermaye avansı kullanılarak gerçekleştirilen nakdi sermaye artışına ilişkin şartları sağlayan sermaye şirketleri sermaye artırım kararının ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür.

Nakdi sermaye artırımına ilişkin kararın 23.06.2018 tarihini esas alınarak sermaye avansı kullanılarak artırılan nakdi sermaye tutarı için 01.06.2018 - 31.12.2018 tarihlerini içine alan yedi (7) aylık dönem için indirim uygulanacaktır.

İndirim uygulamasında dikkate alınacak indirim oranının hesaplanması:

(Y) Ltd. Şti., nakdi sermaye artırımına konu olan tutarı yatırım teşvik belgeli sanayi tesisi makine yatırımında kullanılmıştır.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 9) 10.6.4.1.2. numaralı bölümünde; nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan ilave edilmek suretiyle söz konusu indirimin uygulanacağı belirtilmiştir.

(Y) Ltd. Şti.'nin yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı (makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında) 350.000 TL'dir.

Buna göre; (Y) Ltd. Şti.'nin yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırımlarında kullanılan 350.000 TL ile sınırlı olmak üzere nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarının hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranına 25 puan ilave edilecek, kalan artırım tutarı ise genel indirim oranına tabi olacaktır.

Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarının hesaplanması:

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda (Y) Ltd. Şti.'nin 2018 hesap döneminde yararlanabileceği nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Nakdi Sermaye Tutarı (TL) (I)	Ticari Krediler Faiz Oranı (II)	İndirim Oranı (III)	Süre (IV)	Kurum Kazancından İndirilecek Tutar (V=IxIIxIIIxIV)
350.000,00	%27,04	%75	7/12	41.405,00 TL
50.000,00	%27,04	%50	7/12	3.943,33 TL

Yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamalara göre (Y) Ltd. Şti.'nin 2018 hesap dönemi kurum kazancından indirim konusu yapabileceği nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarı 45.348,33 TL'dir.

(Y) Ltd. Şti.'nin 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyan özeti aşağıdaki gibi olacaktır.

TİCARİ BİLANÇO KÂRI		15.000,00 TL
KKEG		2.000,00 TL
Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar	*2.000,00 TL*	
KAR VE İLAVELER TOPLAMI		17.000,00 TL
KÂR		17.000,00 TL
İNDİRİME ESAS TUTAR		17.000,00 TL
Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (KVK Mad. 10/1-e)		2.000,00 TL
Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan İndirim (KVK Mad. 10/1-ı)		45.348,33 TL
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI		0,00
Gelecek Yıla Devreden Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan İndirim (KVK Mad. 10/1-ı)		30.348,33 TL

(Y) Ltd. Şti.'nin 2018 hesap döneminde kazanç yetersizliği nedeniyle kurum kazancından indiremediği 30.348,33 TL nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirim tutarı sonraki dönemlere devredecektir. İzleyen dönemlerde kazancın bulunması halinde, 2018 hesap döneminde indirilemeyen bu tutar herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın ilgili hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebilecektir.

4.13.12. Nakdi Sermaye Artırımından Kaynaklanan İndirim İle İlgili Örnek Özelgeler

4.13.12.1. Faaliyet Gelirinin Tamamı Kira Gelirinden Oluşan Firmanın Nakdi Sermaye Artırımından Kaynaklanan Faiz İndiriminden Yararlanıp Yararlanamayacağı[239]

Bu hüküm ve açıklamalara göre; söz konusu indirimin uygulanmasında kira gelirleri pasif nitelikli gelir olarak kabul edilecek olup satışa yönelik bina projeleri için mali, teknik ve fiziksel araçların bir araya getirilmesi suretiyle konut veya diğer amaçlı kullanıma yönelik bina projelerinin organize edilmesi faaliyeti ile iştigal eden şirketlerin gelirlerinin %25 veya fazlasının şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikteki gelirlerden oluşması halinde nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi oranı %0 olarak uygulanacaktır.

4.13.12.2. Kar Dağıtımından Sonra Yapılan Sermaye Artırımının İndirimden Yararlanıp Yararlanamayacağı[240]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi suretiyle gerçekleştirilen nakdi sermaye artırımları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılması mümkün olmadığından, şirket karının önce ortaklara dağıtılıp daha sonra da tekrar şirkete sermaye olarak konulması işlemi dolayısıyla ve dağıtılan bu kar payı tutarıyla sınırlı olmak üzere bu indirim uygulamasından yararlanmanız mümkün değildir.

4.13.12.3. Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Gerçekleştirilen Yatırımların Finansmanı Amacıyla Sermayeye Nakden Yatırılan Tutarın Nakdi Sermaye İndiriminden Yararlanılıp Yararlanılmayacağı [241]

Buna göre, bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleşen sermaye artışları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamakta olup ortaklar cari hesabında izlenen tutarlar kullanılmak suretiyle gerçekleştirmiş olduğunuz söz konusu sermaye artırımı işlemi nedeniyle anılan indirim uygulamasından yararlanmanız mümkün değildir.

4.13.12.4. İnşaat Projeleri İçin Banka Kredisi Kullanılarak Arsa Satın Alınmasından Daha Sonraki Bir Tarihte Nakdi Sermaye Artırımında Bulunulması Halinde Nakden Artırılan Sermayenin Bu Kredinin Kapatılmasında Kullanılması[242]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, gerçekleştirdiğiniz nakdi sermaye artırımı dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi hükümleri ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar dikkate alınmak suretiyle indirim uygulamasından faydalanmanız mümkündür. Öte

239 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/02/2016 tarih ve 62030549-120[94-2014/450]-15441 sayılı özelgesi.

240 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/05/2017 tarih ve 93767041-125[10-2016/1]-15256 sayılı özelgesi.

241 Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/01/2018 tarih ve 50426076-125[10-2017/20-318]-2836 sayılı özelgesi.

242 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/01/2018 tarih ve 62030549-125[10-2016/486]-98638 sayılı özelgesi.

yandan, şirketiniz tarafından geliştirilen inşaat projeleri için banka kredisi kullanılarak arsa satın alınmasından daha sonraki bir tarihte nakdi sermaye artırımında bulunulması halinde nakden artırılan sermayenin bu kredinin kapatılmasında kullanılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere anılan Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinin uygulanmasında indirim oranının %0 olarak uygulanması gerekmektedir.

4.14. Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım İndirimi İstisnasına ilişkin açıklamalara Rehberimizin ikinci bölümünde yer alan 2.2.4. Yatırım İndirimi İstisnası başlıklı kısmında yer verilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri yatırım indirimi istisnasını, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan ***"Yatırım İndirimi İstisnası"*** satırında gösterilerek kurum kazancından düşecekler, kurumların devreden yatırım indirimi bulunması halinde ise bu tutara yatırım indiriminin niteliğine göre kurumlar vergisi beyannamesinin "Ek Bilgiler" tablosunda yer alan *"G.V.K. Mülga Madde 19 Kapsamında Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi İstisnası", "G.V.K. Geçici Madde 61'e göre Tevkifata Tabi Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi İstisnası"* ve *"Gelecek Yıla Devreden Toplam Yatırım İndirimi İstisnası"* satırlarında yer verilmelidir.

4.15. Diğer Kanunlara Göre Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Mükellefleri tarafından dönem içinde yapılan bağış ve yardımlardan matrahın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecek olanlar yukarıda sayılanlar ile sınırlı değildir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri özel kanunlarda yer alan düzenlemeler nedeniyle yapmış oldukları bir kısım bağış ve yardımları belirli şartlar altında indirim olarak dikkate alabilmektedirler. Söz konusu indirimlerin toplamı kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Diğer İndirimler" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülmesi gerekir.

Buna göre, özel kanunlar uyarınca matrahın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecek bağış ve yardımlar şunlardır:

4.15.1. Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar

3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu ile ihtiyaç sahiplerine yardımda bulunmak amacıyla her il ve ilçede sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları kurulmuş olup anılan Kanunun 9 uncu maddesinde fona ve vakfa yapılacak bağış ve yardımların her türlü vergi resim ve harçtan muaf olduğu, söz konusu bu bağış ve yardımların kurumlar vergisi ve gelir vergisi matrahından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

4.15.2. 7269 sayılı Kanun Uyarınca Afetzedelere Yapılacak Bağış ve Yardımlar

7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanunun 45 inci maddesi hükmü uyarınca, afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan Milli Yardım Komitesi ile mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi resim ve harçtan müstesna olduğu gibi, söz konusu bağış ve yardımların matrahın tespitinde yıllık beyanname ile beyan edilecek kazançtan indirilmesi mümkündür.

4.15.3. 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'na Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76 ncı maddesinin (1/g) bendi hükmü uyarınca, gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlüleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları, yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilecektir. Yapılacak bağışların vergi matrahından tamamen indirilebilmesi için; sadece eğitim ve öğretim kurumlarına makbuz karşılığında ve nakit şeklinde yapılması gerekmektedir.

4.15.4. TÜBİTAK'a Yapılan Bağış ve Yardımlar

278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanunun 13 üncü maddesi hükmü uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna makbuz karşılığında yapılacak para bağışları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

4.15.5. Üniversitelere ve İleri Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56 ncı maddesinin (1/b) bendi ile üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacakları, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak bağışların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirileceği hükmolunmuştur.

Buna göre; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak ayni ve nakdi bağışlar Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilecektir.

Ancak, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doğrudan üniversitelere değil de fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuar, meslek yüksek okulu ile uygulama ve araştırma enstitülerine yapılan bağışların anılan düzenleme uyarınca kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Öte yandan, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun ek 7 nci maddesinde vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının mezkur Kanunun 56 ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edecekleri hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından vakıf üniversitelerine makbuz karşılığında yapılacak ayni ve nakdi bağışlar da yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilecektir.

4.15.6. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna Yapılan Bağışlar

2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 20 nci maddesinin b fıkrası uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna ve kuruluşlarına makbuz karşılığında yapılacak nakdi ve ayni bağışlar Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir.

4.15.7. Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna Yapılacak Bağış ve Yardımlar

2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu 101 inci maddesi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılacak bağış ve yardımların, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür.

4.15.8. Gülhane Askeri Tıp Akademisine Yapılacak Bağış ve Yardımlar

2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'nun 46 ncı maddesinin (b) bendinde, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

4.15.9. Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları

4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erezyon Kontrolü Seferberlik Kanununun 12. maddesi ve bu Kanuna göre çıkarılan yönetmelik uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacak ağaçlandırma ve erezyon kontrolü çalışmaları ile her türlü tesis, bakım ve koruma masrafları, gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TAM MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK ESASLAR

1. HESAP DÖNEMİ, TİCARİ VE MALİ BİLANÇO, TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER

1.1. HESAP DÖNEMİ

VUK'un 174 üncü maddesi hükmü uyarınca Kanuni defterler "hesap dönemi" itibariyle tutulur. Kayıtlar ise her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Gelir vergisinde, vergilendirme döneminin takvim yılı olmasına karşın; kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Hesap dönemi ise normal olarak takvim yılıdır. Ancak, bazı durumlarda, bir yıldan az dönemler de hesap dönemi olarak kabul edilir.

VUK'un 174 üncü maddesinde, yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi olarak sayılmıştır.

"Tasfiye haline giren kurumların" vergilendirilmesinde, tasfiye dönemi, hesap dönemi olarak kabul edilir (KVK Md. 17). Tasfiye dönemi de, normal olarak bir yıllık devreden oluşmakla birlikte, kesin sonuç bir yılı aşabilen genel tasfiye dönemi itibariyle alınır.

Takvim yılı dönemi, faaliyet ve işlemlerin kapsamına göre uygun bulunmayan mükelleflerin başvurusu üzerine, Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belirleyebilir (VUK Md. 174). Kendilerine özel hesap dönemi belirlenen kurumların kazançları, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır. (VUK Md. 174)

Özel beyan konusu kazançlarda, vergilendirme dönemi yerine "kazancın iktisap tarihi" esas alınır. (KVK Md. 25)

Dar mükellef kurumların KVK'nın 30 uncu maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödediği vergilerde; dar mükellef kurumlarca, bu kazançlar için yıllık veya özel beyanname verilmeyen durumlarda, vergilendirme dönemi, vergi tevkifatının ilgili bulunduğu dönemdir. (KVK Md. 25)

1.2. TİCARİ BİLANÇO VE MALİ BİLANÇO

VUK'un 192 nci maddesi hükmü uyarınca bilanço, işletmenin sahip olduğu varlıklarla borç ve alacakların karşılıklı olarak değerleri itibariyle gösterildiği bir tablodur. Bilançonun aktifi; mevcutlar ve alacaklar, varsa geçmiş yıl zararları kalemlerinden; pasifi de sermaye, yedek akçe, birikmiş amortismanlar, karşılıklar, üçüncü kişilere olan borç kalemleri ve ilgili yıl kârından oluşur.

TTK hükümlerine göre düzenlenen bilançolar, "ticari bilanço" bu bilançoya göre belirlenen kâr da "ticari kâr" olarak adlandırılır. "Mali bilanço" ise ticari bilançonun vergi kanunlarında hüküm altına alınan değişikliklerini içeren şeklidir.

Mali bilanço kârı, vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken verginin matrahını gösteren kârdır. Mali kâr ile ilgili olarak ayrı bir bilanço düzenlenmez. Ticari bilanço esas alınmak suretiyle mali kâr hesaplanır. Hesaplama sırasında, ticari bilançoya göre oluşan kâra bazı eklemeler ve indirimler yapılır. Örneğin, kanunen kabul edilmeyen giderler, ticari bilançoya göre ortaya çıkan kâra eklenir. Aynı şekilde, vergiden istisna edilen kârlar gibi indirimler yapılmak suretiyle mali kâra ulaşılır

1.3. DEFTER TUTMA

1- Bilanço Esasına Göre Defter Tutulacak Durumlar

i. Sermaye şirketleri; VUK'un ticaret şirketlerini birinci sınıf tüccar sayan 177 nci maddesinin 4 numaralı bent hükmü uyarınca, bilanço esasında defter tutarlar.

ii. Kooperatifler; VUK'un 177 nci maddesinin 5 numaralı bent hükmü uyarınca bilanço esasında defter tutmaları gerekir.

iii. İktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, defter tutma mükellefiyetleri bakımından VUK'un 177 nci maddesinin 5 numaralı bent hükmü kapsamına girerler. Kural olarak bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir.

iv. İş ortaklarının da bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir.

2- İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutulacak Durumlar

VUK'un 177 nci maddesinin 5 numaralı bent hükmünün parantez içinde; sermaye şirketleri dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerinden işlerinin icabı bilanço esasında defter tutmalarına imkan veya gerek görülmeyenlerin, işletme hesabı esasında defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edebileceği belirtilmiştir.

3- Dar Mükellefiyete Tabi Kurumların Tutacakları Defterler:

Dar mükellef kurumlar;

- Türkiye'de ticari ve zirai bir faaliyette bulunduklarında, "bilanço esasına göre" defter tutarlar. Bilanço esasına göre ticari kazancın hesaplanması ile ilgili esaslara göre tespit edilecek kurum kazancı yıllık beyan esasında vergilenir.
- Türkiye'de serbest meslek faaliyetinde bulunduklarında, yine bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir. Dar mükellef kurumların elde ettikleri serbest meslek kazançları da kaynakta vergi kesintisine tabidir.
- Yabancı ulaştırma kurumları, Türkiye'de ticari faaliyette bulunmakla beraber bilanço esasında defter tutmazlar. Tutmaları gereken defter, VUK'un 207 nci maddesine göre hasılat defterinden ibarettir.

1.4. Kurum Kazancının Tespit Şekilleri ve Tahakkuk Esası

KVK'nın 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, Kanunun 1 inci maddesinde belirtilen mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri "safi kurum kazancı" üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir. Safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacak olmakla birlikte zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde mezkur Kanunun 59 uncu maddesinin son fıkrası da dikkate alınacaktır.

Gelir vergisi uygulamasında ticari kazancın tespiti, bilanço ya da işletme hesabı esasına göre yapılmaktadır. Bu durum, ticari kazanç gibi tespit edilecek kurum kazancı için de geçerlidir. Yani kurum kazancının tespiti de bilanço ya da işletme hesabı esasına göre yapılır. Kurum kazancının tespiti yönünden uygulanacak genel rejim bilanço esasıdır. Bunun nedeni, kurumlar vergisi mükelleflerinin, defter tutma ve dolayısıyla kazanç tespiti yönünden, hukuki statüleri itibariyle birinci sınıf tüccar sayılmalarından

kaynaklanmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarının işletme hesabı esasına göre tespit edildiği durumlar da vardır. Tam mükellef kurumların, bilanço esasına ve işletme hesabı esasına göre safi kurum kazancı şu şekilde hesaplanacaktır.

1.4.1. Bilanço Esasına Göre Kurum Kazancının Tespiti

Kurumlar vergisi mükellefleri, hesap dönemi sonunda bilanço ve gelir tablosu düzenlemek, işletmelerine dahil mevcutları, alacakları ve borçları tespit etmek ve bunların envanterlerini çıkarmak zorundadırlar.

Bilanço esasına göre tespit edilecek olan kurum kazancı; kurumun hesap dönemi sonundaki özsermayesi ile hesap dönemi başındaki özsermayesi arasındaki müspet farktır. Bu kıyaslamanın yapılması sırasında, özsermayeler arasındaki farka; dönem içinde işletmeden çekilen değerler ilave edilir. Dönem içinde işletmeye ilave edilen değerler ise indirilir. Bu işlemler sonucu ortaya çıkan farkın müspet olması halinde, kurumun kâr, menfi olması halinde zarar ettiği sonucuna varılır. Özsermaye kıyaslanması suretiyle kazanç tespiti sırasında esas alınacak olan bilançolar, kurumun mali bilançolarıdır.

Özsermaye, VUK'un 192 nci maddesinde; *"Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (özsermayeyi) teşkil eder. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler dahi özsermayenin cüzüleri sayılırlar"* şeklinde tanımlanmıştır. Özsermaye bir yandan aktif toplamı ile yabancı kaynaklar arasındaki farka, öte yandan müteşebbisinin işletmeye koyduğu varlığa eşit olmalıdır.

Özsermaye, gerçek aktiften yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle hesaplanır. Özsermayenin hesaplanması kısaca; Özsermaye = Gerçek Aktif - Yabancı Kaynaklar şeklinde formüle edilebilir.

GVK'nın 38 inci maddesine göre, bu şekilde yapılacak tespit sırasında VUK'un değerleme hükümleri ve GVK'nın hasılattan indirilmesi kabul edilecek ve edilmeyecek giderleri belirleyen 40 ıncı ve 41 inci maddeleri hükümleri de göz önünde tutulur. Kurumlar vergisi bakımından, ayrıca KVK'nın 8 inci ve 11 inci maddelerinin de göz önünde tutulacağı tabiidir.

1.4.2. İşletme Hesabı Esasında Kurum Kazancının Tespiti

İşletme defterinin sol tarafı "Giderler" kısmı olup, bu sayfaya bir önceki yıldan devreden mallar maliyet bedeli ile kaydedilir. Aynı sayfaya, yıl içinde satın alınan mallar ya da yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen ya da borçlanılan miktarlar ve işletme için yapılan tüm masraflar kaydedilir. İşletme defterinin sağ tarafı "Hasılat" kısmını ya da "Gelirler" sayfasını teşkil eder. Bu sayfaya, satılan mal bedeli ya da yapılan hizmet karşılığı tahsil edilen paralarla, tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer tüm gelirler kaydolunur. Ayrıca, yıl sonunda envanteri yapılan yani mevcudu tespit edilen emtia mevcudu da yine bu sayfaya yazılır.

Gider kısmı toplamına dönem başındaki emtianın eklenmesi, gelir kısmı toplamına da dönem sonundaki emtianın eklenmesi sonucu bulunan toplamlar karşılaştırılır. Gelir kısmına ait toplam, gider kısmına ait olan toplamdan büyükse kâr; gelir kısmına ait toplam, gider kısmına ait olan toplamdan küçükse zarar vardır. Toplamlarının birbirine eşit olması durumunda ise o dönemde işletmenin özsermayesinde bir farklılık olmadığı anlaşılır. Yani işletme ne kâr ne de zarar etmiştir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar, her hesap döneminin sonunda işletme hesabı özeti çıkartırlar. İşletme hesabı özetinin sol tarafına gider tablosu, sağ tarafına da gelir tablosu denir.

1.4.3. Safi Kurum Kazancının Saptanmasında Tahakkuk Esası

KVK'nın "safi kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

GVK'nın "Ticari kazanç" başlıklı üçüncü kısmının birinci bölümünde yer alan ticari kazancın tespitiyle ilgili 39 uncu maddesinin parantez içi hükmüne göre; *"Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla, tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder."* Bunun anlamı ticari kazancın saptanmasında, ödeme ya da tahsilatın öneminin olmadığıdır. Bir hasılatın gelir olarak göz önüne alınabilmesi için, tahsil edilmiş olması gerekmemektedir. Alacak olarak tahakkuk etmesi yeterlidir. Bir giderin yasal kayıtlara intikal ettirilebilmesi, ödenmiş olmasına bağlı değildir. Borç olarak tahakkuk etmesi yeterlidir.

1.4.4. Hasılat Kavramı

Safi kurum kazancının saptanmasında kurumlar vergisi, kurumlar vergisi mükelleflerinin, bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Hasılat kavramını, GVK'nın 38 inci maddesindeki öz sermaye kıyaslaması yoluyla kazanç tespitini belirleyen hükümden hareketle, kurum öz varlığında artma meydana getiren mal satış bedeli, hizmet bedeli gibi faaliyet gelirleriyle temettü, faiz, irat, kur farkı, tazminat vb. her türlü pasif nitelikli gelir unsurları olarak tanımlamak mümkündür. Yine 38 inci madde uyarınca kurum öz varlığında artma sağlayan fakat kurum ortak veya sahiplerince, öz sermayeye dahil edilmek üzere kuruma teslim olunan değerler hasılat kavramına dahil değildir.

1.4.5. Tam Mükellef Kurumların Safi Kurum Kazancının Tespitinde Özellik Gösteren Durumlar

Kurum kazancının tespitinde ana kural, GVK'nın ticari kazancın hesaplanmasına ilişkin hükümlerinin uygulanmasıdır. Bununla birlikte KVK'nın 6 ncı maddesinin 2 numaralı fıkrasında, zirai faaliyetle uğraşan kurumlar bakımından özel hüküm sevk edilmiştir. Dar mükellefiyette de, kazanç tespitinin bazı hallerde, ticari kazanç dışındaki esaslara göre hesaplanması öngörülmüştür. Kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile yurt dışında faaliyette bulunmaları durumunda da, bu faaliyet gelirlerinin vergi matrahına alınması bakımından bazı özellikler ortaya çıkar.

1.4.5.1. Zirai Faaliyette Bulunan Kurumlarda Kazanç Tespiti

Zirai faaliyette bulunan kurumlarda da safi kurum kazancı, bilanço veya işletme hesabı esasında tespit edilir. Genel rejim bilanço esasıdır. İşletme hesabı esasında kazanç tespiti VUK'un 177 inci maddesinin 5 numaralı bent hükmü uyarınca, Maliye Bakanlığı'ndan, işletme hesabı esasında defter tutma müsaadesi alınmış olan kurumlarda mümkündür. Bu konuda, iş hacmine göre bir ayırım söz konusu değildir.

Bilanço esasında kazanç, dönem sonu ve dönem başı mali bilançolarına göre bulunacak özsermaye kıyaslaması suretiyle bulunur. KVK'nın 6 ncı maddesinin 2 numaralı fıkrasında, zirai faaliyetle uğraşan kurumların, bu faaliyetlerinden doğan kazançların tespitinde GVK'nın 59 uncu maddesinin son fıkrası hükmünün nazara alınacağı hüküm altına alınmıştır. GVK'nın anılan 59 uncu maddesi, zirai kazancın bilanço esasında tespiti ile ilgilidir. Mezkur maddenin son fıkrası hükmü ile ayrıca, aynı kanunun 56, 57 ve 58 inci maddelerine atıf yapılmıştır. Böylece, zirai faaliyetle uğraşan kurumların, bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespiti yönünden, GVK'nın 56, 57 ve 58 inci maddeleri ile de bağlantı kurulmuş olacaktır.

1.4.5.2. Ülke Dışı Faaliyet Gelirlerinde Kazanç Tespiti

GVK'nın 85 inci maddesi hükmü uyarınca, yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar;

- Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,
- Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda

elde edilmiş sayılacaktır. Bu durum, Türkiye'de vergilemenin, gelire tasarruf etme şartına bağlı olduğunu göstermektedir.

1.4.5.3. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Kazanç Tespiti

GVK'nın 42 nci maddesi hükmü uyarınca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kazanç tespitinin işin bittiği yıl itibariyle yapılması esası benimsenmiştir. KVK'nın 6 ncı maddesinin 2 numaralı bent hükmü uyarınca kurum kazancı GVK'nın ticari kazanca ilişkin hükümlerine göre belirleneceğinden yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait kazancın belirlenmesine ilişkin düzenleme kurumlar vergisi mükellefleri açısından da hüküm ifade edecektir.

1.4.5.4. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesi

KVK'nın 3 üncü maddesi uyarınca kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar, tam mükellef olarak adlandırılmakta ve gerek Türkiye'de gerekse yurt dışında elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedirler.

Kurumlar, bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi içinde yapmış oldukları faaliyetlerden elde etmiş oldukları kurum kazançları ile gerek yurt içindeki gerekse yurt dışındaki iştirakleri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler. Bununla birlikte mezkur Kanunun 5 inci maddesinde yer alan şartların mevcut olması durumunda, kurumların yurt içi ve yurt dışındaki iştiraklerinden elde etmiş oldukları iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisnadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin iştiraklerinden kazanç elde edebilmeleri için iştirak tarafından kâr dağıtımında bulunulması gerekmektedir. Aksi takdirde iştirak tarafından kâr dağıtımında bulunulmadığı sürece tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen ve Türkiye'de vergilendirilmesi gereken bir kazanç söz konusu olmayacaktır.

Kurumların iştiraklerinden elde edecekleri kazançların vergilendirilmesinde genel kural bu olmakla birlikte KVK'nın "Kontrol edilen yabancı kurum kazancı" başlıklı 7 nci maddesinde uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki "vergi eşitsizliğinin" giderilmesi amacıyla kontrol edilen kurum kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre tam mükellef kurumlarca yurt dışında belirli şartlar altında iştirak edilen kurumlarca kâr dağıtımında bulunulmasa dahi, yurt dışındaki iştirakin kazancının tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmı Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olacaktır.

1.4.5.4.1. Kontrol Edilen Kurum Kavramı

KVK'nın 7 nci maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca tam mükellefiyeti haiz gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte; sermayesinin,

kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri, kontrol edilen yabancı kurum olarak adlandırılmaktadır. Madde metninde yer alan "doğrudan veya dolaylı" ve "ayrı ayrı ya da birlikte" ifadeleri ile yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaştırılıp, maddede belirtilen kontrol oranının altında kalınarak kapsam dışına çıkılması engellenmektedir.

Tam mükellef kurumlarca yurt dışında iştirak edilen kurumun kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde, kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınacaktır. Bununla birlikte yurt dışı iştirake ilişkin iştirak payının (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkının) tamamının, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapanmasından önce herhangi bir tarihte muvazaa olmaksızın elden çıkartılmış olması halinde ilgili yurt dışı iştirak hakkında madde hükümleri uygulanmayacaktır.

1.4.5.4.2. Kontrol Edilen Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesinin Şartları

Tam mükellef kurumların anılan sınırlar çerçevesinde iştirak ettikleri yurt dışındaki kurumlar genel olarak kontrol edilen kurum olarak değerlendirilmekle beraber, söz konusu yurt dışındaki kurum kazancının Türkiye'de vergilendirilmesi belirli şartların varlığına bağlıdır. Bu kapsamda olmak üzere kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesine ilişkin şartlar şunlardır;

1.4.5.4.2.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Bileşimi

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması gerekmektedir. Pasif nitelikli gelirler; yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi gelirlerden oluşmaktadır. Bu kapsamda olmak üzere yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı olmayan sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler de pasif nitelikli gelir sayılacaktır.

Örneğin; tam mükellefiyeti haiz gerçek kişi veya kurumların, sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip oldukları yurt dışındaki kurumun toplam 1.000 olan gayri safi hasılatının aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluştuğunu varsayalım;

Ticari hasılat	400
Kâr payı	200
Faiz	100
Menkul kıymet satış geliri	300

Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin (kâr payı, faiz ve menkul kıymet satış geliri) toplam gayrisafi hasılata oranı (600/1.000 =) %60 olduğu için kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de vergilendirilmesine ilişkin belirtilen koşul gerçekleşmiş olacaktır. Buna karşılık örneğimizde yer alan kurumun ticari hasılatının %75 veya daha fazla oranda olması durumunda kontrol edilen yabancı kurum için belirlenen koşul gerçekleşmemiş olacaktır.

1.4.5.4.2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Vergi Yükü

KVK'nın 7 nci maddesinin (1/b) bendinde özetle; yurt dışındaki iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilebilmesi için, ticarî bilanço kârı üzerinden %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Anılan bent metninde yer alan "vergi yükü" ifadesi ile nominal vergi oranı değil, efektif vergi yükü kastedilmektedir. Anılan uygulama açısından vergi yükü, 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 edilecektir.

Örneğin, kurumun ticari kazancı 1.800, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar da 200 ise vergiye tabi kazanç 2.000 olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da %15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı (2.000/2 x 0,15 =) 150 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kâra oranı da (150/1.800=) %8,33 olacaktır. Buna göre yurt dışındaki iştirakin elde ettiği kazanç üzerindeki efektif vergi yükü %8,33 olduğundan söz konusu bu kurum kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.

1.4.5.4.2.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Asgari Gayrisafi Hasılat Tutarı

KVK'nın 7 nci maddesinin (1/c) bendi uyarınca, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilebilmesi için ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. Bu nedenle kontrol edilen yabancı kurumun ilgili yıldaki gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmemesi durumunda, diğer şartların mevcut olması durumunda dahi elde ettiği kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi mümkün değildir.

Yurt dışında kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de vergilendirilmesine ilişkin olarak asgari gayrisafi hasılat tutarına ilişkin değerlendirme aşamasında, kontrol edilen yabancı kurum hasılatı ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankasınca açıklanan döviz alış kuru esas alınmak suretiyle tespit edilecektir.

1.4.5.4.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Türkiye'de Vergilendirilecek Kazançları

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kontrol ettikleri ve KVK'nın 7 nci maddesinde yer alan şartların mevcut olması nedeniyle Türkiye'de vergilendirilecek kurum kazançları, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır. Buna bağlı olarak kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabilir kârının olmaması durumunda Türkiye'de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir. Bununla birlikte kontrol edilen yabancı kurum tarafından karın sermayeye eklenmiş olması, söz konusu kazancın tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmının Türkiye'de vergilendirilmesine engel değildir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilecek kısmının tespitinde, yurt dışı iştirakin ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacaktır. Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilmesine ilişkin şartlarının gerçekleşmesi durumunda, kontrol edilen kurum kazancı söz konusu iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahlarına hisseleri oranında dahil edilecektir.

Öte yandan yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında Türkiye'de vergilendirilmiş kazancının, yurt dışındaki kurum tarafından sonradan da-

ğıtılması halinde elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye'de vergilendirilmiş kısmı ayrıca vergilendirilmeyecektir. Ancak, daha sonraki yıllarda, kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye'de vergiye tabi tutulmuş kazancından daha fazla kâr payı dağıtılması halinde, aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Örnek : Yurt dışındaki (ABC) Şirketinin 16.05.2018 tarihi itibarıyla ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir.

Ortak	Ortaklık payı
Tam mükellef gerçek kişi (D)	%20
Tam mükellef kurum (E)	%40
Dar mükellef gerçek kişi (F)	%40

(ABC) şirketinin hesap dönemi 1 Temmuz-30 Haziran tarihleri arasındadır. Anılan kurumun 30.06.2018 tarihi itibariyle sona eren hesap döneminde elde ettiği kurum kazancı, tamamı pasif nitelikli gelirlerden oluşmak kaydıyla 10.000.000 ABD Doları olup, bu kazanç üzerinden bulunduğu ülkede ödemiş olduğu kurumlar vergisi ise 400.000 ABD Dolarıdır. Bu tarih itibariyle tam mükellefiyeti haiz kurum (E)'nin aktifinde söz konusu (ABC) Şirketi hisselerinin %10'u bulunmaktadır.

Buna göre, tam mükellef gerçek kişi (D)'nin elinde bulunan %20 oranındaki ortaklık payı ile tam mükellef kurum (E)'nin %40 oranındaki ortaklık payı, (ABC) Şirketinin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığı hususunda birlikte değerlendirilecek olup, tam mükellef gerçek kişi (D) ile tam mükellef kurum (E)'nin (ABC) Şirketine toplam iştirak oranı 16.05.2018 tarihi itibarıyla %60 olduğundan (ABC) Şirketinin 01.07.2017 - 30.06.2018 hesap dönemi için kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

(ABC) Şirketinin tabi olduğu hesap döneminin kapandığı 30.06.2018 tarihi itibarıyla tam mükellef kurum (E)'nin aktifinde, anılan şirketin %10 hissesi bulunduğundan, bu tarih itibarıyla şirketin kazancının %10'u dağıtılsın veya dağıtılmasın tam mükellef kurum (E) tarafından elde edilmiş sayılacaktır.

Bu oran dahilinde hesaplanan (10.000.000 x %10 =) 1.000.000 ABD Doları, tam mükellef kurum (E) tarafından 30.06.2018 tarihi itibarıyla elde edilmiş kâr sayılacak ve ikinci geçici vergilendirme döneminin vergi matrahına dahil edilecektir. Söz konusu kazanca isabet eden [yurt dışı iştirakin faaliyette bulunduğu ülkede ödenmiş olan (400.000 x %10 =) 40.000 ABD Doları] vergi, KVK'nın 33 üncü maddesinin 2 numaralı fıkrasında yer alan hükümler çerçevesinde Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

1.4.5.4.4. Yurt Dışındaki İştirak Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 33 üncü maddesi uyarınca yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Buna karşılık kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, söz konusu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

2. TAM MÜKELLEF KURUMLARDA YILLIK VE MUHTASAR BEYANNAMENİN VERİLME ZAMANI VE YERİ

2.1. TAM MÜKELLEF KURUMLARDA YILLIK BEYAN

KVK'nın 14 üncü maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun hesap döneminin sonuçlarını içeren beyanı üzerine tarh olunur. Her kurumlar vergisi mükellefi vergiye tabi kazancının tamamı için beyanname vermekle birlikte tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir. Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesi mümkün değildir.

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Normal hallerde hesap dönemi takvim yılı ise de, VUK'un 174 üncü maddesinin ikinci fıkrası hükmü uyarınca faaliyet ve muamelelerin niteliği bu döneme uygun bulunmayan mükelleflerin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığı kendilerine 12›şer aylık özel hesap dönemi tayin edebilmektedir.

Ancak özel hesap dönemi tayin edilmesi Maliye Bakanlığı'nın ihtiyarındadır. Normal durumu baz aldığımızda takvim yılından oluşan hesap dönemi Aralık ayında kapanmış olur. Onu izleyen dördüncü ay bir sonraki yılın Nisan ayıdır. Kurumlar vergisi beyannamesinin Nisan ayı başından başlayarak en geç bu ayın yirmi beşinci günün akşamına kadar verilmesi gerekir. Özel hesap döneminin kullanıldığı hallerde vergilendirme dönemi örneğin Ağustos ayında kapanıyorsa, kurumlar vergisi beyannamesinin bu ayı izleyen dördüncü ay yani Aralık ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

Faaliyetin durdurulup tasfiyeye girilmesi durumunda kıst döneme ait beyannamenin yine hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekecektir.

Örneğin**;** hesap dönemi tasfiye dönemi olan bir kurum 15.07.2018 tarihinde tasfiyeye girmişse 01.01.2018 ile 15.07.2018 tarihleri arasında kalan kıst dönemle ilgili kurumlar vergisi beyannamesinin 25 Kasım günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

VUK'un 13 üncü maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinden birinin mevcut olması durumunda beyanname verme süresi durur. Duran süre, mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra kaldığı yerden yeniden işlemeye başlar. Ayrıca anılan Kanunun 17 nci maddesi hükmü uyarınca zor durumda bulunan mükelleflerin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığı beyanname verme süresini en fazla bir ay uzatabilir.

Arama dolayısıyla veya mükellefin inceleme tutanağını imzalamaması nedeniyle defter ve belgeler muhafaza altına alındığında, söz konusu bu tarihten beyanname verme tarihine kadar olan süre bir aydan daha az ise kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi bir ay uzamaktadır. (VUK md. 141-144)

Kurumun tasfiyeye girmiş olması bir önceki normal dönem beyannamelerinin dört aylık sürede verilmesini önlemez. Ancak tasfiye normal beyanname verme tarihi bitmeden sonuçlanmışsa, bu durumda KVK'nın 31 inci maddesine göre kıst döneme ait beyanname, tasfiyenin bitiminden itibaren otuz gün içinde verilecektir.

KVK'nın 14 üncü maddesinin 6 numaralı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun kanuni ya da iş merkezinin bağlı bulunduğu yer vergi dairesine verilir. Ancak anılan maddenin 5 numaralı fıkrası uyarınca, kooperatifler gelirlerinin vergi tevkifatına tabi tutulmuş bulunan kira gelirlerinden ibaret olması halinde bu kira gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir.

2.2. Tam Mükellef Kurumlarda Muhtasar Beyanname

KVK'nın 15 inci maddesinde; vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları belirtilmiştir.

Öte yandan, 5615 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ile, GVK'nın muhtasar beyannamenin verilme süresine ilişkin 98 inci maddesinde yer alan "ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar," ibaresi "ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar,» olarak değiştirilmiştir. 5615 sayılı Kanunun[243] 19 uncu maddesiyle VUK'a eklenen mükerrer 28 inci madde ile Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden, 371 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[244] ile uygulama birliğinin sağlanması amacıyla; KVK'nın 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olan mükelleflerce 5615 sayılı Kanunun yürürlülük tarihinden sonra verilecek muhtasar beyannamelerin, ertesi ayın başından yirmi üçüncü günü akşamına kadar verileceği belirtilmiştir.

Muhtasar beyanname, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergiler bir merkezden bildirilebilir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapacakları vergi tevkifatına ilişkin usul ve esaslar, ana hatları itibariyle izleyen bölümde yer almaktadır.

2.2.1. Tam Mükellef Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Tevkifatı

KVK ile yapılan en önemli değişikliklerden biri, kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendirdiği halde GVK'nın 94 üncü maddesinde düzenlenmiş olan vergi kesintisi hükümlerinin kurumlar ile ilgili olanlarının bu Kanun'dan çıkarılarak KVK'ya aktarılmasıdır. Bu kapsamda, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemelere ilişkin olan vergi kesintisi de KVK ile hüküm altına alınmış olmaktadır. Kurumlara yapılan ödemeler KVK'ya göre vergi kesintisine tabi tutulacağından bu ödemeler için ayrıca GVK'ya göre vergi kesintisi yapılmasına gerek olmayacaktır.[245]

Tam mükellef kurumlara yapılan ödemelere ilişkin vergi kesintisi KVK'nın 15 inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, birinci fıkrada sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca, tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak bazı ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Öte yandan, KVK'nın geçici 1 inci maddesinin;

- 1 numaralı fıkrasında, KVK uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca,

243 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

244 17.04.2007 tarih ve 26496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

245 İrfan VURAL, Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2009, sf. 783

- 2 numaralı fıkrasında ise GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, KVK uyarınca

ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı hükmedilmiştir.

Buna göre, KVK'nın 15 inci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacak ödemelerden GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacak; KVK'nın 15 inci maddesi kapsamında olan kazanç ve iratların GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulması durumunda ise anılan kazanç ve iratlar bu madde uyarınca kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Dolayısıyla tam mükellef kurumlara yapılan ödemelere ilişkin vergi kesintisinde, GVK'nın geçici 67 nci maddesi hükmünün de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.[246]

2.2.2. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar

KVK'nın 15 inci maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca tam mükellef kurumlara (avans olarak ödenenlerde dahil olmak üzere) nakden veya hesaben yaptıkları bir kısım ödemeler üzerinden tevkifat yapmak zorunda olan; kişi, kurum ve kuruluşlar şunlardır;

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilânço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler,

Anılan kişi, kurum ve kuruluşlar dışında kalan gerçek ve tüzel kişilerin tam mükellef kurumlara yapmış oldukları ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülükleri bulunmamakla birlikte sayılan kişi, kurum ve kuruluşların tevkifat yükümlülükleri sadece madde metninde yer alan ödemeler ile sınırlıdır.

2.2.3. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar

KVK'nın 15 inci maddesi uyarınca tam mükellefiyete tabi kurumlar tarafından elde edilecek kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar şunlardır;

2.2.3.1. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri

KVK'nın 15 inci maddesinin (1/a) bendinde, yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile uğraşan tam mükellef kurumlara ödenen hakediş bedelleri üzerinden %3 oranında, tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. GVK'nın 42 nci maddesi uyarınca inşaat ve onarım işlerinin yıllara sari inşaat işi olarak değerlendirilmesi ve hakediş bedelleri üzerinden tevkifat yapılması için söz konusu inşaat ve onarım işinin; birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerektiği gibi aynı zamanda bir taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

246 VURAL, a.g.e., sf. 783-784

2.2.3.2. Kooperatiflere Ödenen Kira Bedelleri

KVK'nın 15 inci maddesinin (1/b) bendi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara ödenen kira bedelleri üzerinden %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Öte yandan KVK'nın 14 üncü maddesinde kooperatif gelirlerinin tevkifata tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirlerinden oluşması durumunda söz konusu bu kazançların beyan edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

2.2.3.3. Her Nev'i Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri

Tam mükellef kurumlarca 2005 ve daha önceki hesap dönemlerinde elde edilen her nev'i tahvil ve Hazine bonosu faizleri üzerinden GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı. Buna karşılık 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilecek söz konusu menkul kıymetlerden 2006-2020 yılları arasında elde edilecek faiz gelirleri üzerinden GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmekte olup, cari tevkifat oranı %10'dur.

Bununla birlikte GVK'nın geçici 67 nci maddesinin 9 numaralı fıkrası uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev'i tahvil ve Hazine bonosu faizleri üzerinden geçici 67 nci madde uyarınca tevkifat yapılması mümkün olmadığı gibi söz konusu bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibariyle yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri geçerli olacaktır. Bu nedenle tam mükellef kurumlarca 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev'i tahvil ve Hazine bonolarından elde edilen faiz gelirleri üzerinden GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmaya devam edilecektir.

Tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2021 tarihinden itibaren elde edilen her nev'i tahvil ev Hazine bonosu faizleri üzerinden KVK'nın 15 inci maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan GVK'nın geçici 67 nci maddesinin 5 numaralı fıkrası uyarınca Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ile emeklilik yatırım fonlarının banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde ettikleri anılan gelirler üzerinden tevkifat yapılmayacağından bunlar tarafından elde edilen anılan gelirler üzerinden KVK'nın 15 inci maddesi kapsamında tevkifat yapılacaktır.

2.2.3.4. Mevduat Faizleri, Repo Gelirleri ve Katılım Bankalarından Elde Edilen Gelirler;

KVK'nın 15 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (ç), (d), (e) ve (f) bentleri uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen;

- Mevduat faizleri,
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları,
- Repo gelirleri,

tevkifata tabi bulunmaktadır. Ancak tam mükellef kurumlar tarafından 2006-2020 yılları arasında elde edilen anılan gelirler GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktadır. Bilindiği üzere KVK'nın geçici 1 inci maddesinin 2 numaralı fıkrasında özetle; GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden KVK uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı ve anılan madde kapsamında tevkif edilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu nedenle tam mükellef kurumlar tarafından 2006-2020 yılları arasında elde edilecek yukarıdaki gelirler üzerinden GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca tevkifat

yapılacak olup, KVK'nın 15 inci maddesi kapsamında tevkifat yapılması söz konusu değildir.

2.2.3.5. Kâr Payları

KVK'nın 15 inci 2 numaralı fıkrasında, tam mükellef kurumlar tarafından vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında da KVK'nın 15 inci 2 numaralı fıkrasında yazılı kâr payları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda olmak üzere tam mükellef kurumlar tarafından;

- Vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden KVK'nın 15 inci 2 numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında,
- Bunların dışında kalanlara (tam mükellefiyeti haiz kurumlar hariç) dağıtılan kâr payları üzerinden ise GVK'nın 94 üncü maddesinin (6/b-i) ve (6/b-ii) alt bentleri uyarınca %15 oranında

tevkifat yapılması gerekmektedir.

Öte yandan tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden gerek GVK'nın 94 üncü, gerekse KVK'nın 15 inci maddesi uyarınca tevkifat yapılması söz konusu değildir. Diğer taraftan tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları (Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilenler hariç) üzerinden ise KVK'nın 30 uncu maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılan ve kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflere, iştirak ettiği tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2018 tarihinden itibaren dağıtılan kâr payları üzerinden de %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak söz konusu kooperatiflerin elde etmiş oldukları bu kâr paylarının, daha sonra ortaklara dağıtılması durumunda dağıtılan tutarlar üzerinden GVK ile KVK uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

2.2.3.6. Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/d) bendi uyarınca Türkiye'de kurulu bulunan;

- Menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bununla birlikte yatırım fon ve ortaklıklarının (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna bu kazançlar üzerinden genel olarak KVK'nın 15 inci maddesinin 3 numaralı fıkrası uyarınca tevkifat kapsamındadır. Ancak menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2020 yılları arasında elde edecekleri ku-

rumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden GVK'nın geçici 67 nci maddesinin 8 numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacağından bu kazançlar üzerinden ayrıca KVK uyarınca tevkifat yapılması söz konusu değildir. Diğer taraftan emeklilik yatırım fonlarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden ise tevkifat yapılması söz konusu değildir.

Bu kapsamda olmak üzere yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar özetle şu şekilde olacaktır;

Yatırım Fon veya Ortaklığı	Kur. Ver. İstisna Kazançları	Tevkifatın Dayanağı
Menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları	Portföy işletmecilik kazançları	2006-2020 yılları arasında GVK Gç. Md. 67/8, Kesinti Oranı : %0 (2006/10731 sayılı BKK).
Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya yatırım ortaklıklar	Portföy işletmecilik kazançları	KVK Md. 15/3 Kesinti Oranı : %0 (2009/14594 sayılı BKK).
Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıkları	Tüm kazançları	KVK Md. 15/3 Kesinti Oranı : %0 (2009/14594 sayılı BKK).
Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıkları	Tüm kazançları	KVK Md.Md. 15/3 Kesinti Oranı : %0 (2009/14594 sayılı BKK).
Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonları	Tüm kazançları	2006-2020 yılları arasında GVK Gç. Md. 67/8, Kesinti Oranı : %0 (2009/14594 sayılı BKK).
Borsa yatırım fonları	Portföy işletmecilik kazançları	2006-2020 yılları arasında GVK Gç. Md. 67/8, Kesinti Oranı : %0 (2009/14594 sayılı BKK).
Emeklilik yatırım fonları	Tüm kazançları	Tevkifata tabi değil

2.2.3.7. 5602 sayılı Kanunda Kapsamında Yapılan Komisyon, Prim Ve Benzeri Ödemelerde Yapılacak Tevkifat

6322 sayılı Kanunun 38 inci maddesi ile KVK'nın 15 inci maddesine (1/g) bendi eklenmiş olup, başbayiler hariç olmak üzere 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

2.2.3.8. 213 sayılı VUK'un 11 inci Maddesinin Yedinci Fıkrası Kapsamında Yapılacak Tevkifat

6745 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile VUK'un 11 inci maddesine eklenen ve 07.09.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yedinci fıkrası ile; ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının

tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş nevileri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

VUK'un 11 inci maddesinin yedinci fıkrası doğrultusunda 6745 sayılı Kanunun 65 inci maddesi ile KVK'nın 15 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasına (ğ) bendi eklenmiş olup, 07.09.2016 tarihinden itibaren tam mükellefiyete tabi kurumlara VUK'un 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası ile Cumhurbaşkanına; ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş nevileri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetki verilmiştir.

213 sayılı VUK'un 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında yapılacak tevkifat uygulaması ile ilgili Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17) ile yapılan açıklamalara aşağıdaki bölümde yer verilmiştir.

2.2.3.8.1. Kesinti Kapsamına Alınan Ödemeler

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası ile Cumhurbaşkanına verilen yetki, 19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18.12.2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile kullanılmıştır.

Söz konusu Kararın eki Kararın 1 inci maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin vergi kesintisi kapsamına alınmış olduğu, bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Mezkûr Kararın 2, 3 ve 4 üncü maddeleri gereğince, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere (ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın) yapılan ödemeler üzerinden;

- Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca %15,
- Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi uyarınca %0,
- Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca %15

oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

2.2.3.8.1.1. İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerine İlişkin Ödemeler Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının

birinci maddesinin birinci fıkrasına eklenen on birinci bent uyarınca, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, tam mükellef bir kurum tarafından kendilerine internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise tam mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin bu hizmetin verilmesine aracılık eden tam mükellef bir kuruma yapılması halinde, bu ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Öte yandan, internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, bu hizmetin karşılığı olarak hizmeti verene yapılan ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, ödemenin bu hizmetin verilmesine aracılık eden kuruma yapılması ve daha sonra hizmete aracılık eden kurum tarafından tahsil edilen hizmet bedellerinin asıl hizmet sunucusuna ödenmesinde de vergi kesintisi yapılması gerekmekte olup asıl hizmet sunucusunun tam mükellef olması halinde vergisi kesintisi oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Ayrıca, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır. Söz konusu vergi kesintisi uygulamasında gerçek kişinin tam veya dar mükellef olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

İnternet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, bu hizmetlere ilişkin ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup hizmet bu tarihten önce verilmiş olsa dahi, anılan tarihten itibaren (bu tarih dahil) yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu vergi kesintisinin uygulanması açısından, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlere anılan Kararın yürürlük tarihinden önce nakden veya hesaben ödeme yapılmış olması halinde, bu ödemelerin konusunu teşkil eden hizmetlere ilişkin olarak 01.01.2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Örneğin, (Z) A.Ş. Ekim 2018 döneminde (B) Reklamcılık Ltd. Şti.'den internet ortamında reklam hizmeti almış ve bu hizmete ilişkin (B) Reklamcılık Ltd. Şti. tarafından Kasım 2018 döneminde düzenlenen faturayı yasal defterlerine kaydetmiştir. Aralarındaki anlaşma gereği (Z) A.Ş. hizmet bedelinin ödemesini 15.01.2019 tarihinde yapacaktır.

Kasım 2018 döneminde faturanın (Z) A.Ş.'nin defterlerine kaydedilmesi ile hesaben ödeme gerçekleşmiş olduğundan 15.01.2019 tarihinde yapılacak nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

2.3. TEVKİFAT UYGULAMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR

KVK'nın 15 inci maddesi kapsamında tam mükellef kurumlarca elde edilen kazanç ve iratların gayri safi tutarı üzerinden tevkifat yapılacaktır. Bununla birlikte ödemenin net tutar üzerinden yapılması (verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi) halinde tevkifat, net olarak ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Avans olarak ödenen tutarlar tevkifata tabi olduğu gibi tevkifata tabi kazanç ve iradın nakden veya hesaben ödenmesi durumunda da tevkifat yükümlülüğü söz konusu olacaktır. Anılan uygulama kapsamında kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlem, hesaben ödeme kavramı içinde değerlendirilecektir.

KVK'nın 15 inci maddesinin 5 numaralı fıkrasında, vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeleri gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği üzere GVK'ya göre tevkif edilen vergilerin vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte KVK'nın 15 inci maddesi uyarınca tevkif edilen vergilere ilişkin muhtasar beyanname de aynı sürede verilecektir.

Ancak, kurumlar vergisinden istisna edilen fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden yapılacak tevkifat, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

3. TAM MÜKELLEF KURUMLARDA KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ

3.1. Yıllık Kurumlar Vergisinin Ödenmesi

KVK'nın 14 üncü maddesinin 3 numaralı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilir. Diğer taraftan mezkur Kanunun 21 inci maddesinde ise kurumlar vergisinin, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden kurumlar vergisi, izleyen yılın Nisan ayının sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen ve birleşen kurumlar adına tasfiye karı veya birleşme karı üzerinden tarh olunan vergiler tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir. Buna göre tasfiye veya birleşme karı, 30 gün içinde beyan edileceğinden beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin de bu süre içinde ödenmesi gerekmektedir.

Devir ve tam bölünme hallerinde ise devrolan veya bölünen kurumun devir veya bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ise devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar (izleyen yılın Nisan ayının sonuna kadar) ödenmesi gerekmektedir.

3.2. Tam Mükellef Kurumlarca Yapılacak Stopajda Ödeme

KVK'nın 15 inci maddesinin 5 numaralı fıkrasında, anılan madde uyarınca tevkifat yapmak zorunda olanların bir ay içinde yaptıkları veya tahakkuk ettirdikleri kâr ve irat-

lar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan etmek zorunda oldukları ve GVK'da belirlenen usul ve esasların bu madde uyarınca verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden kendileri tarafından yapılacak tevkifatın ise kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan muhtasar beyanname ile beyan edilen vergilerin ödenme süresi ise KVK'nın 21 inci maddesinin 4 numaralı fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, muhtasar beyanname ile beyan edilen vergilerin, beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

3.3. TAM MÜKELLEF KURUMLARIN TEVKİF SURETİYLE VE YURT DIŞINDA ÖDEMİŞ OLDUKLARI VERGİLERİN MAHSUP VE İADESİ

KVK'nın 33 üncü ve 34 üncü maddeleri uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışında elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden mahallinde ödemiş oldukları vergiler ile yurt içinde tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergiler ve geçici vergileri beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebileceklerdir. Söz konusu mahsup uygulamalarına ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

3.3.1. Tevkif Suretiyle Ödenmiş Vergilerin Mahsup ve İadesi[247]

KVK'nın 34 üncü maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca, beyannamede gösterilen kazançlardan, mezkur Kanununun 15 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasına ve 30 uncu maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Bununla birlikte kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenmiş bulunan vergilerde anılan maddenin 7 numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Ancak, GVK'nın geçici 67 nci maddesinin 2 ve 3 numaralı fıkraları kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, kesinti suretiyle ödenen verginin, işlemden doğan kazancın tabi olduğu vergi kesintisiyle çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici vergilendirme dönemi içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş vergiler o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarlarından da mahsup edilebilecektir. Buna karşılık ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Öte yandan sigorta ve reasürans şirketlerinde, hayat sigorta branşında teminat sağlayan şirketlerin, hayat matematik karşılıklarının yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan vergi kesintileri de aynı şekilde söz konusu sigorta şirketinin beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Ayrıca, dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisi yoluyla alınan ve kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi ihtiyari kılınan kazançları için beyanname verilmesi halinde, bu kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden, evvelce kesinti yoluyla alınan vergiler genel hükümler çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

Yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkif edilecek vergilerin, söz konusu fon ve ortaklıkların katılma belgeleri ile hisse

247 Serdar GÜMÜŞAY, Kesinti Yolu İle Ödenen Vergilerin İadesi, Diyalog Dergisi, Nisan-2005

senetlerinden kâr payı alan kurumlar tarafından, aldıkları kâr payının içerdiği vergi kesintisi miktarı ile sınırlı olmak üzere hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür. Diğer taraftan yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş bulunan vergilerin, bunların kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkif edilecek vergilerden mahsup edilmesi mümkündür.

Ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerinin kontrol edilen yabancı kurumlara yaptıkları ödemeler üzerinden KVK'nın 30 uncu maddesinin 7 numaralı fıkrası uyarınca tevkif ettikleri vergileri, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

KVK'nın 34 üncü maddesinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilecek vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilecektir. Fazla olan bu tutar, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurması şartıyla kendisine iade edilecek olup; bu süre içinde başvurmayanların bu farktan doğan alacakları düşer.

Maliye Bakanlığı, söz konusu iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yıl içinde tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen kısmın nakden veya mahsuben iade edilmesine ilişkin olarak 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslar geçerli olacaktır.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerlerse ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

3.3.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

3.3.2.1. Mahsup Yoluyla İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerlerse ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder. Ayrıca mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, VUK'un 114 üncü ve 126 ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

3.3.2.2. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde, 10.000 TL'yi aşan kısım VUK'a göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir.

Nakden yapılacak iade talebinin 10.000 TL'ye kadar olan kısmı ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10 uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaçı gösterilebilir. Bu teminatlar aşağıda yer aldığı gibidir.

- Para,
- Bankalar tarafından verilen teminat mektupları,
- Hazine tahvil ve bonoları.

Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 100.000 TL'yi aşması durumunda iade talebinin 100.000 TL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000 TL'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Ayrıca genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, gerekli belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bununla beraber nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin;

- Adı-soyadı veya unvanı,
- Vergi kimlik numarası,
- Bağlı olduğu vergi dairesi,
- Borcun türü, miktarı ve dönemi

bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibariyle yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

Nakden iade talepleri ile ilgili olarak belirtilen belgeler, talep edilen tutarın tamamı için aranılacaktır.

Konu ile ilgili olarak çıkarılan 05.01.2012 tarih ve 79 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri'nde;

"Elektronik ortamda verilen muhtasar beyannamede yer alan "Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler ile Menkul Sermaye İratları Dışında Kalan Ödemelere Ait Bildirim" ile gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve zirai kazançlara ilişkin olarak yapılan tevkifatlarda, tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C. kimlik numarası) ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın miktarına ilişkin bilgiler bulunmakta ve bu bilgiler ile vergilerin ödenip ödenmediği hususu vergi daireleri tarafından E-VDO merkezi sorgulamalar ekranında e-beyanname bölümünden sorgulanabilmektedir.

Bu nedenle, mükelleflerin iade işlemleri için harcadığı zamanı, ödemenin gecikmesi sebebiyle katlandıkları maliyeti ve vergi daireleri üzerindeki iş yükünü azaltmak

amacıyla 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacak olup, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablo yeterli olacaktır.

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilememesi durumunda ise 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir."

şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

3.3.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri

VUK'un 120 nci maddesinde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme uyarınca, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerin iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Yapılan bu düzenleme çerçevesinde, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gereklidir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibariyle mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz.

3.3.4. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin mahsuben/nakden iade talepleri ile ilgili olarak 252 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen ve ibrazı istenen belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde, VUK'un ilgili hükümleri çerçevesinde işlem yapılır. Ayrıca durum mükellefin bağlı bulunduğu meslek odasına da bildirilir.

3.3.5. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Yapılan incelemeler sonucunda gerçekte, mükellefe iadesi gereken tutarın yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre iade edilen tutardan (100.000 TL) daha az olduğunun veya iade edilmesi gereken bir tutar bulunmadığının belirlenmesi halinde ortaya çıkan vergi ziyaı, gecikme faizi ve buna bağlı cezalardan mükellefle birlikte yeminli mali müşavir de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Süresinde tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, düzenlenen tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde mükellefin iadeye hak kazandığı tutarın, 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan kanıtlayıcı belgeleri ve yasal dayanakları

belirtilmek suretiyle açıklanması gerekir. Tevkif suretiyle alınan vergilere ilişkin olarak belirtilen kanıtlayıcı belgelerin rapora eklenmesi zorunludur.

3.3.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kesilen Vergilerin Mahsubu ve İadesi

GVK'nın 94 üncü maddesinin 3 numaralı bendinde, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri kapsamındaki istihkak ve avans ödemeleri üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Yapılan bu kesintiler, işin bitim tarihi itibariyle tespit edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmekte, aradaki fark ise ödenmektedir. Dolayısıyla, yıl içinde kesilen stopajların, hesaplanan vergiden fazla olması durumunda, aradaki fark belli hükümler çerçevesinde iade edilmektedir. Henüz tamamlanmamış yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri kapsamındaki istihkak ve avans ödemeleri üzerinden kesilen stopajların işin devamı müddetince diğer kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

GVK'nın 42 nci maddesi kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri dolayısıyla alınan istihkak bedellerinden tevkif edilmiş bulunan vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen gelire dahil kazançlar üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu neticesinde, kalan vergi tutarı önceki bölümlerde açıkladığımız ve 252 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer alan esaslara göre nakden veya mahsuben iade edilecektir.

3.3.7. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubunda Mahsuba Konu Borcun Türüne Göre Değişen Uygulama

Mükelleflerin stopaj yoluyla ödemiş oldukları vergilerin gelir veya kurumlar vergisinden mahsuba konu edilemeyen kısmının vergi ya da diğer kamu borçlarına mahsubunda mahsup edilecek borcun niteliğine göre uygulama farklılık gösterebilmektedir. Konuyu aşağıdaki gibi tablolaştırmak mümkündür.

Mahsuben iade esaslarına göre yerine getirilecek iade talepleri :

- Kendi vergi borçlarına mahsup talebi,
- İşletmesine ait araçların motorlu taşıtlar vergisine mahsup talebi,
- Ortağı olduğu iş ortaklığının vergi borçlarına mahsup talebi,
- Ortağı olduğu adi ortaklığın vergi borçlarına mahsup talebi,
- Yıl içinde devraldığı şirketin vergi borcuna mahsup talebi.

Nakden iade esaslarına göre yerine getirilecek iade talepleri :

- Üçüncü kişilerin vergi borçlarına mahsup talebi,
- Adi ortaklık veya iş ortaklığı olarak birlikte faaliyette bulunduğu ortağının vergi borçlarına mahsup talebi,
- İştiraki bulunduğu şirketin vergi borcuna mahsup talebi,
- Yargı harcına mahsup talebi,
- Trafik para cezasına mahsup talebi,
- Yurtdışından ithal edilen makineler için ödenecek KDV mahsup talebi.

Yerine getirilemeyecek iade talepleri :

- Sosyal güvenlik primi ve diğer kamu kurumlarına olan borçlarına (elektrik, su, doğalgaz idari para cezası gibi) mahsup talebi

3.4. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 33 üncü maddesi uyarınca tam mükellef kurumlarca yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye'deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilecektir. Aynı şekilde yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de tarh olunan geçici vergiden mahsubu mümkündür.

Buna göre, geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemlerinde %22 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye'de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır. Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye'deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

Örnek : Değerli A.Ş. yurt dışında 800.000 TL karşılığı yabancı para cinsinden faiz geliri elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %30 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda, Değerli A.Ş. 800.000 TL'yi Türkiye'de kurum kazancına dahil edecek, ancak bu kazanca ilişkin yurt dışında ödenen verginin, Türkiye'de bu kazanca ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmını [240.000 - (800.000 x %22) =] 64.000 TL'yi Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden, mahsup edemeyecektir.

Öte yandan anılan madde uyarınca tam mükellef kurumların yurt dışında bizzat ödememekle birlikte iştirak ettiği ya da kontrol ettiği kurumlar tarafından ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerde Türkiye'de bu kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Buna göre;

- KVK'nın 7 nci maddesinin uygulandığı hallerde, kontrol edilen yabancı kurumun ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden,
- Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25'ine sahip olduğu yurt dışı iştirakleri tarafından kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden,

mahsup edilebilecektir.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de tarh olunacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için yabancı ülkelerde vergi ödendiğinin, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfa-

atlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette câri olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır. Tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi, ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç **bir** yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin anılan süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanacaktır.

3.5. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP VE İADESİ

3.5.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

KVK'nın 32 nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olmak üzere) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere GVK'da belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi (2018, 2019 ve 2020 hesap dönemlerinde %22) oranında geçici vergi ödeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Kurumlar vergisi mükellefleri yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, ilgili hesap dönemine ilişkin olarak ödedikleri geçici vergiyi mahsup edebileceklerdir.

217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, mahsup işleminin yapılabilmesi için dönemler halinde tahakkuk ettirilen geçici verginin mutlak surette ödenmiş olması gerektiği aksi takdirde mahsup yapılmasının mümkün olmayacağı ifade edilmiştir.

Mezkur Tebliğde ayrıca; ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu dönemlere ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği bu mahsuba rağmen artakalan bir miktarın bulunması halinde, kalan kısmın mükellefin o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurması kaydıyla kendisine nakden iade edileceği açıklanmıştır.

3.5.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

GVK'nın mükerrer 120 nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 47 nci maddesi de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak

kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

3.5.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

İlgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olmaktadır.

Yıllık beyannamenin vergi bildirimi tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili geçici vergi beyannamelerinin ödenecek geçici vergi satırında yer alan tutarlar toplamı) gösterilir. Yıllık beyannamenin vergi bildirimi tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yukarıda sözü edilen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar ise red ve iade edilir.

3.5.4. Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesi

Geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edilmesi halinde tespit edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Bu durumda tarh edilecek ek vergi için vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi uygulanır. Mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergi için ise vergi aslı yönünden tarhiyat yapılmayacak olup, gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası uygulanır.

Geçici vergide %10'luk yanılma payının, beyan edilmesi gereken (beyan edilmiş olan değil) geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca, verilen geçici vergi beyannamesinde matrah beyan etmeyen mükellefler için de beyan edilmesi gereken vergi matrahının %10'u kadar bir yanılma payı söz konusu olacaktır. Geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için %10'luk yanılma payı uygulanmayacaktır.

3.5.5. Katma Değer Vergisi İade Alacağının Geçici Vergiye Mahsubu

252 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; katma değer vergisi iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisine mahsubundan sonra kalan tutarın nakden iadesinin talep edilmesi durumunda, söz konusu iade taleplerinin asıl kaynağının katma değer vergisi alacağı olması nedeniyle bu tür iade talepleri, nakden iade şartları ile iade usul ve esaslarının belirlendiği Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği çerçevesinde yerine getirilecektir.

Bu noktada KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde önce hak ettiği KDV iade alacaklarını cari dönemde tahakkuk eden geçici vergilerinden mahsup eden, daha sonra ise bu yolla ödedikleri geçici vergilerin gelir ve kurumlar vergisini aşan kısmını teminatsız ve incelemesiz olarak nakden iade alan mükelleflerin iade aldıkları tutarın ilgili KDV mevzuatı çerçevesinde belirlenmiş olan teminatsız ve incelemesiz iade sınırını (bir çok KDV iade türünde 5.000 TL) aşması durumunda aşan kısmın haksız iade

alındığından hareketle vergi ziyaı cezalı olarak gecikme zammı ile birlikte geri istenebileceği tehlikesi asla göz ardı edilmemelidir[248].

3.6. Yurt Dışında Ödenen Vergiler ile Yurt İçinde Tevkif Suretiyle Ödenen Vergiler ve Geçici Verginin Mahsubunda öncelik sırası

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yurt dışında ödenen vergiler, KVK'na göre hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle mahsup edilecek, artan tutarın bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecektir. Ayrıca, söz konusu sınırlamalar asıl olmak kaydıyla zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle Türkiye'deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilecektir.

Örnek : Tam mükellef statüsündeki Alper A.Ş., 2018 yılında Fransa'da bulunan şubesinden 1.200.000 TL değerinde kurum kazancı elde etmiş ve bu kazanç üzerinden %25 oranında olmak üzere toplam 300.000 TL kurumlar vergisi ödemiştir. (Söz konusu kazancın istisna kapsamında olmadığı varsayılmıştır)

Kurumun yurt içindeki faaliyetlerinden elde ettiği kazanç ise 2.800.000 TL olup, söz konusu kazanç üzerinden 200.000 TL kesinti suretiyle ödenen vergi ve 480.000 TL ödenen geçici vergi bulunmaktadır.

Kurum kazancı	4.000.000 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi	880.000 TL
Mahsuplar (–)	944.000 TL
- Yurt dışında ödenen verginin mahsup edilebilecek kısmı (1.200.000 x %22 = 264.000)	264.000 TL
- Kesinti suretiyle yurt içinde ödenen vergi	200.000 TL
- Geçici vergi	480.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi	0
İadesi gereken geçici vergi	144.000 TL

Buna göre; Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle yurt dışında ödenen vergiler mahsup edilecek, daha sonra sırasıyla yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecek olup, mahsup edilemeyen geçici vergi tutarı olan 144.000 TL mükellef kuruma iade edilebilecektir. Bununla birlikte yurt dışında ödenen verginin 36.000 TL tutarındaki kısmının ise mahsup sınırını aştığı için câri yılda veya sonraki yıllarda hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan yurt dışından elde edilen kazançların KVK uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

248 A. Murat YILDIZ, "KDV ve Stopaj İade Alacaklarının Geçici Vergiden, Geçici Verginin de Gelir ve Kurumlar Vergisinde Mahsubunda Özellik Gösteren Hususlar", ASMMMO Bülten, Eylül-Ekim 2010, Sayı: 192

BEŞİNCİ BÖLÜM
DAR MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

KVK'nın 22 ilâ 31 maddelerini kapsayan üçüncü kısmında dar mükellef kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 22 nci maddesinin 1 numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan maddenin 2 numaralı fıkrasında ise dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, GVK'nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı, ancak; bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tam mükellef kurumlar açısından geçerli hükümler çerçevesinde tespit edileceği belirtilmiştir.

Önceki bölümde tam mükellef kurumların kurum kazançlarının tespiti ile vergilendirilmesi esasları açıklanmıştı. Rehberimizin bu bölümünde dar mükellef kurumların kurum kazançlarının tespiti ile vergilendirilmesi esasları ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

1. DAR MÜKELLEF KURUM

KVK hükümleri uyarınca bir kurumun dar mükellefiyet esasına göre vergiye tabi tutulabilmesi için aşağıda belirtilen koşulların bir arada bulunması gerekir;

- Dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecek kurumun; KVK'nın 1 inci maddesinde belirtilen kurumlardan olması;
- Kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması;
- Yukarıdaki koşulları taşıyan kurumun Türkiye'deki faaliyetleri dolayısıyla kazanç veya irat elde etmesi.

Dar mükellefiyet esasına göre yapılacak vergilendirmede, kurumlar vergisinin konusuna giren kurum kazancının, Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı durumlar, KVK'nın 3 üncü maddesinin 3 ve 4 numaralı fıkralarında düzenlenmiştir. Buna göre anılan 3 numaralı fıkrada dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından kazancın hangi hallerde Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı ve dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancının hangi tür kazanç ve iratlardan oluşacağı, 4 numaralı fıkrada ise bu kazanç ve iratların hangi durumlarda Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı hususlarında GVK'nın ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

2. DAR MÜKELLEF KURUM KAZANCINDA ELDE ETME

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları, GVK'nın 2 nci maddesinde belirtilen ücret geliri dışındaki diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. Dar mükellefiyette elde edilen kurum kazancı ile ilgili en önemli sınırlama "kazanç ya da iradın Türkiye'de elde edilmesi" olgusudur. Buna göre dar mükellef kurumların Türkiye'de kazanç ve irat elde edebilmelerine ilişkin usul ve esaslar, her bir kazanç ve irat türü itibariyle aşağıdaki gibi olacaktır.

2.1. Türkiye'de Elde Edilen Ticari Kazançlar

KVK'nın 3 üncü maddesinin (3/a) bendi uyarınca dar mükellef kurumların Türkiye'de ticari kazanç elde edebilmesi için yabancı kurumun Türkiye'de VUK hükümlerine uygun işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunması, kazancın kurum tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla yapılan işlerden elde edilmiş bulunması gerekmektedir.

Bununla birlikte, aynı bendin parantez içinde yer alan düzenleme uyarınca, bu şartlara haiz olsalar dahi dar mükellef kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Anılan düzenleme çerçevesinde Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmasıdır.

a- İşyeri

KVK'nın 3 üncü maddesinin (3/a) bendinde ve GVK'nın 8 inci maddesinin birinci fıkrasında işyerinin, VUK hükümlerine göre tayin edileceği belirtilmiştir. VUK'un 156 ncı maddesinde işyeri; *"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, dershane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."* şeklinde tanımlanmıştır.

b- Daimi Temsilci

KVK'nın 3 üncü maddesinin (3/a) bendinde belirtilen "daimi temsilcinin" tanımı, GVK'nın 8 inci maddesinde yapılmıştır. Buna göre daimi temsilci; *"Bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir."* şeklinde tanımlanmıştır. Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.[249]

- Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile TTK hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar,
- Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler,
- Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

2.2. Türkiye'de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları

KVK'nın 3 üncü maddesinin (3/c) bendi uyarınca dar mükellef kurumların Türkiye'de elde edecekleri serbest meslek kazançları kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. GVK'nın 7 inci maddesinin 4 numaralı bendine göre, serbest meslek kazancının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anılan düzenleme çerçevesinde serbest meslek kazancının Türkiye'de değerlendirilmesinden amaç, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına geçirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

249 A.Murat YILDIZ-Cem TEKİN, "Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesine Yönelik Esaslar – I" Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:341,s.33

2.3. Türkiye'de Elde Edilen Zirai Kazançlar

KVK'nın 3 üncü maddesinin (3/b) bendi uyarınca dar mükellef kurumların Türkiye'de bulunan zirai işletmelerden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Dar mükellef bir kurumun Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmesi için Türkiye'de bir zirai işletmenin varlığı ve zirai faaliyetin Türkiye'de yerine getirilmesi gerekmektedir.

2.4. Türkiye'de Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratları

KVK'nın 3 üncü maddesinin (3/ç) bendi uyarınca dar mükellef kurumların taşınır ve taşınmazlar ile hakların kiralanmasından Türkiye'de elde edecekleri iratlar kurumlar vergisine tabi olacaktır. Dar mükellef kurumların, Türkiye'de gayrimenkul sermaye iradı elde etmeleri, GVK'nın 7 nci maddesinin 5 numaralı bendi uyarınca;

- Gayrimenkul ve menkul malların Türkiye'de bulunması,
- Bu nitelikteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi.

koşullarının varlığına bağlanmıştır.

2.5. Türkiye'de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları

Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde edecekleri menkul sermaye iratları, KVK'nın 3 üncü maddesinin (3/d) bendi uyarınca kurumlar vergisine tabi olup, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de menkul sermaye iradı elde edilmiş sayılması için, GVK'nın 7 nci maddesinin 6 numaralı bendi uyarınca, bu iradı sağlayacak olan sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması gerekmektedir.

Sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması demek, Türkiye'deki herhangi bir gerçek ya da tüzel kişiye sermaye olarak konulması, borç olarak verilmesi ve benzeri şekillerde Türkiye'de kullanılmasıdır. Böylece yatırılmış bulunan sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar dar mükellef kurumunun Türkiye'de elde ettiği menkul sermaye iradıdır.

2.6. Türkiye'de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar

Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettiği diğer kazanç ve iratlar, KVK'nın 3 üncü maddesinin (3/e) bendi uyarınca kurumlar vergisine tabidir. Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların Türkiye'de elde edebilecekleri diğer kazanç ve iratlar, GVK'nın 80 inci maddesinde düzenlenmiştir. Dar mükellef kurumların Türkiye'de diğer kazanç ve irat elde etmeleri için, bu kazanç ve iratları doğuran işin veya işlemin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. GVK'nın 7 nci maddesinin 7 numaralı bendi uyarınca belirtilen iki koşuldan birinin gerçekleşmesi, diğer kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmiş sayılması için yeterlidir.

3. VERGİ ANLAŞMALARININ DAR MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDEki ÖNEMİ

Globalleşme ve teknolojinin zamanla ilerlemesi, uluslararası ticaretin gelişerek ülke sınırları dışına taşmasına neden olmuştur. Uluslararası ticaretin artması ile birlikte her ülkenin vergileme yetkisini kendi lehine yorumlaması, uluslararası piyasalarda faaliyette bulunan ekonomik birimler üzerinde çifte vergileme nedeniyle önemli vergi yüklerinin oluşmasına neden olmaktadır.

Örneğin; merkezi Hollanda'da bulunan bir şirketin Türkiye'de elde ettiği kazancı; hem kazancın elde edildiği ülke olan Türkiye'de hem de mükellefin yerleşik olduğu Hollanda'da vergilendirilmesi çifte vergilemeye neden olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere karşılıklı olarak teşebbüsleri vasıtasıyla ticari ve iktisadi faaliyetlerde bulunan

ülkeler, ekonomik birimlerin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde uygulanacak olan vergileme ilke ve prensiplerini vergi anlaşmaları ile belirlerler. Uluslararası vergi anlaşmaları, TBMM'nin onayı ve Kanunla yürürlüğe girmekte ve ulusal vergi kanunları hükümlerine göre uygulanma önceliğini haizdir.

Ülkemiz tarafından gerçek ve tüzel kişiler vasıtasıyla iktisadi ilişki içinde bulunduğu ülkeler ile çifte vergilemenin önlenmesi amacıyla bir çok vergi anlaşması yapılmıştır. Söz konusu çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile elde edilen kazancı vergileme hakkının hangi devlete ait olduğu veya her iki devlet tarafından vergileme hakkının hangi oranlarda olacağı belirlenmektedir. Buna göre çifte vergilemeyi önleme anlaşması uyarınca kazancı vergileme hakkına sahip olan ülke, vergiye tabi kazanç tutarını kendi ulusal mevzuatına göre belirleyecek ve buna göre vergilendirecektir. Ülkemiz tarafından yapılan vergi anlaşmaları ile bu anlaşmaların tarihleri kitabımızın sonunda yer almaktadır.

4. DAR MÜKELLEFİYETE TABİ KURUMLAR TARAFINDAN İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

Dar mükellefiyeti haiz kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. KVK'nın 22 nci maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği sürece tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Öte yandan anılan maddenin 3 numaralı fıkrasında dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimleri ayrıca düzenlemiştir. Buna göre dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün olmayan giderler şunlardır;

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.
- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.
- Söz konusu genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak için ayrılan paylardan, Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir. Buna göre, söz konusu giderler, Türkiye'deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca, bu giderlerin Türkiye'deki kazanca isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, KVK'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı maddesine uygun olarak belirlenecektir.

5. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA KAZANÇ TESPİTİ

KVK'nın 22 nci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkralarında dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazançların tespitine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş olup, anılan fıkralar şu şekildedir;

"(1) Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır

(2) Dar mükellefiyete tabi kurumların, ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir."

Anılan fıkralarda yer alan düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, dar mükellefiyeti haiz bir kurum Türkiye'de örneğin sadece gayrimenkul sermaye iradı elde ettiğinde, kurumlar vergisi matrahı, GVK'nın gayrimenkul sermaye iradında safi tutarın tespitine ilişkin esaslarına göre hesaplanacaktır. Diğer taraftan gayrimenkul sermaye iradı ile birlikte, menkul sermaye iradı da elde edilmiş olduğunda, bu irat da GVK'nın menkul sermaye iradı hakkındaki hükümleri uyarınca tespit edilecektir.

Bununla birlikte dar mükellef kurum, Türkiye'de ticari veya zirai faaliyette bulunduğunda, elde edilen kazanç unsuru, yapısı itibariyle hangi gelir grubuna girerse girsin, ticari veya zirai işletme bünyesinde doğmuş kurum kazancın bir unsuru sayılacak, ticari kazanç gibi tespit edilecektir. Ayrıca tam mükellef kurum kazançlarının tespitine ilişkin usul ve esaslar, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançların tespitinde de geçerli olacaktır.

Dar mükellef kurumların, Türkiye'de elde edecekleri ticari ve zirai kazançlar dışındaki gelir unsurlarında, safi tutarın tespiti bakımından, GVK'nın ilgili hükümlerine yapılan atıf, sadece matrahın tespiti ile sınırlıdır. Bunun dışında gelir unsurlarına ilişkin olarak GVK'da yer alan vergilendirmeye ilişkin kayıt, süre ve şartların dar mükellef kurumlar açısından da geçerli olması söz konusu değildir.

Dar mükellef kurumların, Türkiye'de ticari ve zirai kazanç dışında birden fazla kazanç ve irat elde etmeleri halinde, normal olarak, bunların olumlu ve olumsuz tutarları toplanmak suretiyle vergilendirilmeleri gerekir. Ancak, Türkiye'deki ticari ve zirai kazanç dışındaki gelir unsurlarının bir kısmı, özel beyan esasında vergilendirilir. (KVK Md. 26) Özel beyan esasında ise vergi güvenliğinin sağlanması ihtiyacı, toplama ilkesinin ihmalini gerektirir. Buna göre özel beyan esasında beyan edilmesi gereken kazançların her biri için ayrı ayrı özel beyanname verilmesi gerekmektedir.

6. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARINDA SAFİ KAZANCIN TESPİTİ

KVK'nın 23 üncü maddesinde yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazançlarının, anılan madde kapsamında yer alan hasılatlarına ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere anılan madde uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumların ulaştırma işlerinden Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılat;

- Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlardan,
- Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlardan,
- Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretlerden,

oluşmaktadır.

Türkiye'de elde edilen hasılatın brüt tutarına KVK'da belirtilen ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle bulunacak tutar, yabancı ulaştırma kurumları için vergiye tabi kurum kazancı olacaktır. Buna göre yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatlarına uygulanacak ortalama emsal nispetleri;

Kara taşımacılığında	%12
Deniz taşımacılığında	%15
Hava taşımacılığında	%5

olarak belirlenmiştir.

Örnek: Dar mükellef ATLAS yabancı deniz ulaştırma kurumu, İstanbul ile Pire limanları arasında kuru yük taşımacılığı yapmaktadır. Kurumun yük taşıma ücreti ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yük taşımacılığı karşılığında elde ettiği hasılatın 400.000 TL olduğunu varsayalım.

Buna göre, ortalama emsal oranı, deniz taşımacılığında %15 olduğundan ATLAS yabancı ulaştırma kurumunun söz konusu kazanç için beyan etmesi gereken tutar ve ödemesi gereken vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

400.000 x %15 = 60.000 TL Kurumlar Vergisi Matrahı (Safi Kurum Kazancı)

60.000 x %22 = 13.200 TL Kurumlar Vergisi

Öte yandan örneğimizde yer alan kurumun ulaştırma işlerinden elde ettiği kazancın ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden de KVK'nın 30 uncu maddesinin 6 numaralı fıkrasına göre tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna göre tevkifat tutarı; ((60.000 - 13.200) x %15 = 46.800 x %15 =) 7.020 TL olarak hesaplanacaktır.

7. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA BEYAN VE TEVKİFAT ESASI

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde; yıllık ve özel beyan ile tevkifat esası olmak üzere üç farklı sistem geçerli bulunmaktadır. Buna göre dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar, elde edilen kazanç ve iradın mahiyetine bağlı olarak şu şekilde olacaktır.

7.1. Dar Mükellef Kurumlarda Yıllık Beyan

Dar mükellef kurumların yıllık beyan esasında vergilendirilmeleri, Türkiye'de ticari veya zirai kazanç elde etmiş olmalarına bağlıdır. Dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettikleri kazançlar ile zirai işletmelerinden elde ettikleri kazançlarının vergilendirilmesinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan usul ve esaslar bunlar içinde geçerli olacaktır.

Tam mükellef kurumların vergilendirilmesinde gelir unsurunun mahiyetine ve kaynağına bakılmaksızın tüm gelirler ticari kazancın bir parçası olarak kabul edilir ve kurum kazancına dahil edilir. Dar mükelleflerde ise, genel prensip olarak, elde eden kuruma göre değil, gelir unsurunun mahiyetine göre vergileme yapılır.

Örneğin**;** Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi olmayan bir kurumun, Türkiye'de elde ettiği kira geliri ticari kazancın bir parçası olarak değil, gayrimenkul sermaye iradı olarak, KVK'nın 30 uncu maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulur. Ancak, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumların bunlar vasıtasıyla elde ettikleri tüm gelirleri kaynağına bakılmaksızın ticari kazanç olarak değerlendirilir. Dar mükellefiyeti haiz kurumlar açısından yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi, ihtiyari ve zorunlu olmak üzere iki farklı şekilde olmaktadır.

7.1.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmesinin Zorunlu Olduğu Haller

Türkiye'de ticari veya zirai faaliyette bulunan dar mükellef kurum, bu faaliyetleri neticesinde elde ettiği kazançlar ve işletme bünyesinde elde edilen ticari veya zirai faaliyet dışında kalan kazanç ve iratları için her halükârda yıllık kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar. Dar mükellef kurumlar tarafından ticari işletmeye bağlı olarak elde edilen ticari veya zirai kazanç dışındaki kazanç ve iratların da yıllık beyannameye ithali zorunludur.

Dar mükellef kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacağı gibi, söz konusu bu durum bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde de geçerli olacaktır. Buna karşılık dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, GVK'nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

7.1.2. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmesinin İhtiyari Olduğu Haller

Dar mükellef kurumlar, KVK'nın 30 uncu maddesinde belirtilen ticari veya zirai kazanç ile diğer kazanç ve iratlar dışındaki bir kazanç veya irat elde etmiş ise bu kazanç veya iradın; verilmesi gereken bir beyanname varsa bu beyannameye ithali (yılık veya özel beyannameye) ya da verilecek bir beyanname yoksa bu kazanç ve iratlar için ayrıca yıllık veya özel beyannamenin verilmesi ihtiyaridir. Bununla birlikte yatırım fon ve ortaklıklardan elde edilen kâr payları, her nev'i tahvil ve Hazine bonosu faizleri, mevduat faizleri ve repo gelirlerinin başka gelirleri nedeniyle verilecek beyannamelere ithali zorunludur. Rehberimizin izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere söz konusu bu iratlar KVK'nın 30 uncu maddesi uyarınca tevkifata tabi olup, tevkifat uygulaması açısından söz konusu bu kazançların ticari işletme bünyesinde elde edilip edilmemesinin herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükellefiyeti haiz kurumların ticari veya zirai işletmesine bağlı faaliyeti sonucu elde ettiği kurum kazancı, tam mükellef kurumlarda olduğu gibi ticari kazançtır. VUK'un 156 ncı maddesinde işyeri tanımı, zirai işyerlerini de kapsadığı ve işyeri olunca da kazanç ticari nitelik kazanacağından bir yabancı kurumun Türkiye'de zirai kazanç elde etmesi hemen hemen imkansızdır. Esasında dar mükellef kurumların ticari kazanç elde etmeleri GVK'nın 7 inci maddesi gereği ancak bir işletmeye bağlı olarak gerçekleşebilir. Kurum kazancı niteliğinde olan bu ticari kazançları yine tam mükellef kurumlarda olduğu gibi yıllık beyanname ile vergilendirilir.

Dar mükellef kurumun ticari kazancı vergilendirilirken safi kurum kazancı esas alınır ve safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazançlara ilişkin hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle iştigal eden kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde KVK'nın 6 ncı maddesinin 2 numaralı fıkrası uyarınca GVK'nın 59 uncu maddesinin son fıkrası hükmü de nazara alınır. Ticari kazancın tespitinde, tam mükellef kurumlar için geçerli olan indirilebilir ve kanunen kabul edilmeyen giderler dar mükellef kurum kazancının tespitinde de hüküm ifade edecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceği topluca şu şekilde olacaktır:

a- Yıllık Beyanname ile Beyanı Zorunlu Gelirler

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,

- Hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satış bedelleri,
- İştirak hisselerinin tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik bedelleri,
- Tevkif yolu ile vergilendirilmemiş diğer tüm kazanç ve iratlar (Menkul kıymetlerin elden çıkarılması dolayısıyla elde edilen değer artışı kazançları ile arızi kazançlar hariç)

b- Beyanname Verilmesi İhtiyari Ancak Başka Gelirleri Sebebiyle Verilecek Yıllık Beyannamelere İthali Zorunlu Gelirler

- Yatırım fon ve ortaklıklardan elde edilen kâr payları,
- Tahvil faizleri,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri,

c- Yıllık Beyanname Verilmesi ve Verilecek Beyannamelere İthali İhtiyari Olan Gelirler:

- Telif, ihtira, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri hak bedelleri,
- Kurumlardan elde edilen kâr payları,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Hükümetin müsaadesi ile açılan sergi ve panayır ticari kazançları,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Her nevi alacak faizi,
- İskonto bedelleri

7.1.3. Yabancı Kurumların Türkiye'de Vergilendirilmeyecek Ticari Kazançları

KVK'nın 3 üncü maddesinin 3 numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri bir kısım ticari kazançların Türkiye'de elde edilmemiş sayılacağı ve buna bağlı olarak kurumlar vergisine tabi olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi de olsa, ihraç etmek üzere Türkiye'de satın aldığı malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermesinden doğan kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacak ve dolayısıyla bu kazançlar Türkiye'de vergilendirilmeyecektir.

7.2. Yıllık Beyannamenin Verilme Süresi

KVK'nın 25 inci maddesinin 5 numaralı fıkrası uyarınca yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar dar mükellef kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilcisi olmadığı takdirde dar mükellef kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, dar mükellef kurumlarda tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde yıllık beyannamenin, dar mükellefiyette tarhiyatın muhatabının ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilmesi gerekmektedir.

Dar mükellefiyette yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, dar mükellef kurumun,

- Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin;
- Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulunmaması halinde, yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin,

vergi dairesine verilecektir.

7.3. Tarhiyatın muhatabı

KVK'nın 28 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında dar mükellef kurumlar açısından kurumlar vergisi tarhiyatının muhatabına ilişkin düzenle yapılmıştır. Buna göre; dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri, müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.

8. Dar Mükellef Kurumlarda Özel Beyan Esası

Kurumlar vergisinde vergileme genel olarak hesap dönemi itibariyle yapılır. On iki aylık devreyi kapsayan hesap dönemi itibariyle kazanç unsurları toplanmak suretiyle tarhiyata esas kurumlar vergisi matrahına ulaşılır. Dar mükellefiyeti haiz yabancı kurumların ticari veya zirai faaliyetleri bulunduğu takdirde de vergileme bu şekilde olacaktır. Yani bu durumda dar mükellef kurumların elde ettikleri GVK'nın 80 inci maddesindeki kazanç ve iratlar ticari veya zirai faaliyetin bir unsuru sayılacak ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Buna karşılık dar mükellefiyeti haiz kurumun gelirlerinin sadece GVK'nın 80 inci maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan ibaret bulunması durumunda (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında alınan bedeller hariç) söz konusu kazançların KVK'nın 26 ncı maddesi uyarınca kazancın elde edildiği tarihi takip eden on beş gün içinde özel beyanname ile beyan edilmesi gerekecektir.

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratlara ilişkin özel beyannamenin verileceği vergi daireleri;

- Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,
- Taşınırların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,
- Arızi olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,
- Arızi olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı,
- Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı,
- Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen

yerin vergi dairesidir.

Öte yandan KVK'nın 30 uncu maddesinde vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için özel beyanda bulunulması ya da kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi ya da bu kazanç ve iratların 30 uncu madde kapsamına girmeyen kazançlar dolayısıyla verilecek özel beyan esasındaki beyanname ve kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi hususunda mükelleflere seçimlik hak verilmiştir. Buna göre özel beyan esasının KVK'nın 26 ncı maddede yazılı kazanç unsurlarının dışında mükelleflerinin arzuları ile vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları içinde kullanılabilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda dar mükellef kurumların elde edecekleri kazançların özel beyanname karşısındaki durumu özetle şu şekilde olacaktır.

Özel Beyanname ile Beyanı Zorunlu Gelirler

- Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançları,
- Ortaklık hak ve hissesi elden çıkarma gelirleri,
- Faaliyeti durdurulan işletmelerin kısmen veya tamamen satışından sağlanan kazançlar,
- Gayrimenkuller, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tescil edilen hakların satış karı,
- Arızi kazançlar,

Beyanname Verilmesi İhtiyari Ancak Başka Gelirleri Sebebiyle Verilecek Özel Beyannamelere İthali Zorunlu Gelirler

- Yatırım fon ve ortaklıklardan elde edilen kâr payları,
- Tahvil ve Hazine bonosu faizleri,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri,

Özel Beyanname Verilmesi ve Verilecek Beyannamelere İthali İhtiyari Olan Gelirler

- Telif, ihtira, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri hak bedelleri,
- Kurumlardan elde edilen kâr payları,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Hükümetin müsaadesi ile açılan sergi ve panayır ticari kazançları,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Her Nevi Alacak Faizi,
- İskonto Bedelleri,
- Repo Gelirleri,

9. DAR MÜKELLEF KURUMLARDA TEVKİFAT ESASI

KVK'nın 30 uncu maddesi uyarınca dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar tevkifata tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte dar mükellef kurumlarca 2006-2020 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile her nev'i tahvil ve Hazine bonosu faizleri, mevduat faizleri, katılım bankalarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulacaktır.

Bu kapsamda olmak üzere dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden KVK'nın 30 uncu maddesi ile GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca tevkifat yapılmasına ilişkin usul ve esaslar ana hatları itibariyle şu şekilde olacaktır:

9.1. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar

Dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilecek bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden KVK'nın 30 uncu maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Mezkur madde uyarınca dar mükellef kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden tevkifat yapılmamakla birlikte, genel olarak; telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat yapılması gerekmektedir. Anılan düzenleme uyarınca dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar şunlardır:

9.1.1. Yıllara sari inşaat ve onarım işleri hakediş bedelleri

KVK'nın 30 uncu maddesinin (1/a) bendi uyarınca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca dar mükellef kurumlara yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı %3 olarak belirlenmiştir.

9.1.2. Serbest meslek kazançları

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de icra ettikleri ya da Türkiye'de değerlendirilen serbest meslek faaliyetinden elde ettikleri kazançlar, serbest meslek kazancı olarak kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. KVK'nın 30 uncu maddesinin (1/b) bendinde de dar mükellef kurumların bir işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla olmaksızın Türkiye'de elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca serbest meslek kazançlarına uygulanacak vergi kesintisi oranları ise,

- Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5,
- Diğer serbest meslek faaliyetlerinden elde edilecek kazançlar için %20

olarak belirlenmiştir.

9.1.3. Gayrimenkul sermaye iratları

Dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye'de bulunan gayrimenkuller ile bu mahiyetteki mal ve hakların kiralanmasından veya bunların Türkiye'de değerlendirilmesinden elde ettikleri iratlar, gayrimenkul sermaye iradı olarak kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. KVK'nın 30 uncu maddesinin (1/c) bendinde, dar mükellef kurumların bir işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla olmaksızın Türkiye'de elde edecekleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

9.1.4. Menkul sermaye iratları

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de yatırmış oldukları sermaye karşılığında elde etmiş oldukları gelirler, menkul sermaye iradı olarak kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. KVK'nın 30 uncu maddesinin (1/ç) bendinde, GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere dar mükellef kurumlarca elde edilen menkul sermaye iratları üzerinden tevkifat yapılacağı

hüküm altına alınmıştır. Öte yandan KVK'nın 30 uncu maddesinin 3 ve 6 numaralı fıkralarında da GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerinde sayılan menkul sermaye iratları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilecek ve KVK'nın 30 uncu maddesinin (1/ç) bendi uyarınca tevkifata tabi tutulacak menkul sermaye iratları şunlardır:

- Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.)
- Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)
- Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.)
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller;
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar,
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Repo ve ters repo gelirleri,
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından prim, katkı payı veya aidat ödeyenlere yapılan ödemeler.

GVK'nın geçici 67 nci maddesinde özetle; 2006-2020 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanacak kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilecek gelirler ve repo gelirleri üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilecek;

- Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri,
- Mevduat faizleri,
- Özel finans kurumlarından elde edilen gelirler,
- Repo gelirleri

üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak GVK'nın geçici 67 nci maddesi ile KVK'nın 30 uncu maddesinde olmak üzere iki ayrı düzenleme yürürlüktedir. Ancak KVK'nın geçici 1 inci maddesinin 2 numaralı fıkrasında özetle; GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden KVK uyarınca

ayrıca tevkifat yapılmayacağı ve anılan madde kapsamında tevkif edilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, dar mükellefiyete tabi kurumların 2006-2020 yılları arasında Türkiye'de elde edecekleri; her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden KVK'nın 30 uncu maddesi yerine GVK'nın geçici 67 nci maddesinin 1, 2, 3 ve 4 numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılacaktır.

9.1.5. 213 sayılı VUK'un 11. maddesinin yedinci fıkrası kapsamında yapılacak tevkifat

VUK'un 11 inci maddesinin yedinci fıkrası doğrultusunda 6745 sayılı Kanunun 65 inci maddesi ile KVK'nın 30 uncu maddesine 1 numaralı fıkrasına (d) bendi eklenmiş olup, 07.09.2016 tarihinden itibaren dar mükellefiyete tabi kurumlara VUK'un 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında yapılan ödemelerden tevkifat yapılacaktır.

213 sayılı VUK'un 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında yapılacak tevkifat uygulaması ile ilgili Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17) ile yapılan açıklamalara aşağıdaki bölümde yer verilmiştir.

9.1.5.1. Kesinti kapsamına alınan ödemeler

Tebliğin (15.3.11.) bölümünde açıklandığı üzere, 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Mezkûr Kararın üçüncü maddesi ile, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin birinci fıkrasına (15) numaralı bent eklenmiş ve internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir.

9.1.5.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yapılan değişiklik uyarınca, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, dar mükellefiyete tabi bir kurumun internet ortamında verdiği reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise dar mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Asıl hizmet sunucusu olan dar mükellef bir kurum tarafından internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin, bu hizmetlere aracılık eden tam mükellef bir kuruma yapılması durumunda, Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (15.3.11.) bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin tahsil edilen bedellerin, internet ortamında reklam hizmeti veren asıl hizmet sunucusu dar mükellef kuruma ödenmesinde, bu ödemeler üzerinden hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden dar mükellef gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır.

İnternet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, bu hizmetlere ilişkin ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup hizmet bu tarihten önce verilmiş olsa dahi, anılan tarihten itibaren (bu tarih dahil) yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu vergi kesintisinin uygulanması açısından, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlere anılan Kararın yürürlük tarihinden önce nakden veya hesaben ödeme yapılmış olması halinde, bu ödemelerin konusunu teşkil eden hizmetlere ilişkin olarak 01.01.2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Örneğin, (C) A.Ş. reklam acenteliği faaliyetinde bulunan Bay (E) aracılığıyla Kasım 2018 döneminde kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd.'den internet ortamında reklam hizmeti almıştır. (C) A.Ş., 100.000 ABD Doları olan hizmet bedelinin %25 lik kısmını anlaşma gereği Kasım 2018 döneminde avans olarak Bay (E)'ye ödemiştir. (L) Ltd. bu reklam hizmetine ilişkin faturayı Bay (E) adına Aralık 2018 döneminde düzenlemiş ve Bay (E) faturayı bu dönemde yasal defterlerine kaydetmiştir. Bay (E) de reklam hizmet bedeline ilişkin olarak Aralık 2018 döneminde (C) A.Ş. adına fatura düzenlemiş ve (C) A.Ş. söz konusu faturayı aynı dönemde yasal defterlerine kaydetmiştir. (C) A.Ş. hizmet bedelinin kalan kısmını 20.01.2019 tarihinde Bay (E)'ye ödemiş, Bay (E) ise hizmet bedelinin tamamını 31.01.2019 tarihinde (L) Ltd.'nin hesabına transfer etmiştir.

Kasım 2018 döneminde yapılan avans ödemesiyle bir kısmı nakden ve Aralık 2018 döneminde faturanın (C) A.Ş.'nin defterlerine kaydedilmesiyle hesaben ödemesi gerçekleşen hizmete ilişkin olarak, 20.01.2019 tarihinde Bay (E)'ye yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd. tarafından reklam hizmetine ilişkin düzenlenen faturanın Bay (E)'nin yasal defterlerine Aralık 2018 döneminde kaydedilmesi ile hesaben ödeme gerçekleşmiş olduğundan Bay (E)'nin 31.01.2019 tarihinde yaptığı nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapmasına gerek bulunmamaktadır.

9.1.6. Kâr payları üzerinden yapılacak tevkifat

KVK'nın 30 uncu maddesinin 3 numaralı fıkrasında özetle; tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar

mükelleflere dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) ve GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılan kâr paylarından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre; Türkiye›de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden, anılan düzenleme uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Tam mükellefiyete tabi kurumların, dar mükellefiyete tabi kurumlar ile kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıttıkları kâr payları üzerinden yapılacak tevkifatın oranı genel olarak %15 olmakla birlikte KVK'nın 30 uncu maddesinin 4 numaralı fıkrasında söz konusu tevkifat oranına ilişkin olarak bir sınırlama hüküm altına alınmıştır. Anılan düzenleme uyarınca anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellefiyete tabi kurumların tam mükellef kurumlardan elde ettikleri kâr paylarının;

- KVK'nın 5 inci maddesinin (1/c) bendinde hüküm altına alınan yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı
- KVK'nın 5 inci maddesinin (1/c) bendinde belirtilen şirketlerin (anonim ve limited şirketlerin) aynı maddenin (1/b) bendinde belirtilen iştirak kazançlarından,

oluşması durumunda bu kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı %7,5 olacaktır.[250]

9.1.7. Ana merkeze aktarılan tutar üzerinden yapılacak tevkifat

GVK'nın 75 inci maddesinin 4 numaralı bendi uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellefiyete tabi kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım menkul sermaye iradı sayılmaktadır. KVK'nın 30 uncu maddesinin 6 numaralı fıkrasında özetle; yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazançlarından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

9.1.8. Gayrimaddi hakların satış, devir ve temliki karşılığında alınan bedellerde tevkifat

KVK'nın 30 uncu maddesinin 2 numaralı fıkrası uyarınca; dar mükellefiyete tabi kurumlara (ticarî veya ziraî kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın) telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

9.1.9. Sergi ve panayırlarda elde edilen ticari kazançlarda tevkifat

KVK'nın 30 uncu maddesinin 5 numaralı fıkrasında, Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

9.1.10. Vergi cennetlerine yapılan ödemelerde tevkifat uygulaması

KVK'nın 30 uncu maddesinin 7 numaralı fıkrasında, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi tevkifatı yapılacağı, söz konusu tevkifat uygulamasının kapsamına, zararlı vergi rekabeti uygulayan ül-

250 Cem TEKİN - Emre KARTALOĞLU, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri", Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Antalya-Temmuz/2006, S: 232

kelerde yerleşik kurumlar veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait iş yeri veya daimi temsilcilerinde dahil olduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan fıkra uyarınca, sadece Bakanlar Kurulu tarafından belirlenerek ilan edilecek ülkelerdeki kurumlara veya tam mükellefiyete tabi kurumların bu ülkelerdeki iş yerlerine yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılacak olup, bu ülkelerdeki gerçek kişilere yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Tevkifat uygulaması kapsamındaki ülkelerin belirlenmesinde kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususu göz önünde bulundurulacaktır.

Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerdeki kurumlara yapılacak her türlü ödeme üzerinden %30 oranında tevkifat yapılacak olmakla beraber, bir kısım ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi bir kısım ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat oranları Bakanlar Kurulunca belirlenecektir. Buna göre; yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi;[251]

- Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler,
- Emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler,
- Yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler

üzerinden yapılacak kesinti oranını her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

9.2. Tevkifata Tabi Tutulan Kazanç ve İratların Beyanı

Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesinde "yıllık beyan", "özel beyan" ve "tevkifat esası" olmak üzere 3 farklı sistem geçerli bulunmaktadır. Buna göre dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri ticari ve zirai kazançların "yıllık beyanname", diğer kazanç ve iratların ise "özel beyanname" ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların bir kısmının KVK'nın 30 uncu maddesi ile GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

KVK'nın 30 uncu maddesinin 9 numaralı fıkrasında dar mükellef kurumlarca elde edilen ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere[252] tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesi ya da tevkifata tabi olmayan kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere bu gelirlerinin ithal edilmesinin mükelleflerin ihtiyarında olduğu hüküm altına alınmıştır.

Anılan bu düzenleme uyarınca dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen ve KVK'nın 30 uncu maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için genel olarak yıllık veya özel beyanname verilmesi ya da diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere bu gelirlerin ithal edilmesi, mükelleflerin ihtiyarında bulunmaktadır. Ancak anılan fıkrada dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilen ve tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlardan bir kısmının verilecek beyannamelere ithalinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

251 TEKİN Cem, age, S: 144 vd.

252 5766 Sayılı kanunun 22. Maddesiyle değiştirilen ve 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere 6.6.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ibare.

Bu kapsamda olmak üzere; GVK'nın 75 inci maddesini ikinci fıkrasının 5, 7 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur. Aynı şekilde dar mükellefiyete tabi kurumların, hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Öte yandan KVK'nın geçici 1 inci maddesinin 3 numaralı fıkrasında dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratların verilecek beyannamelere ithal edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde edecekleri;

- Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve GVK'nın geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları,
- Tam mükellef kurumlara ait olup Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve GVK'nın geçici 67 nci maddesinin 1 numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları,
- Daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı GVK'nın geçici 67 nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları için,

yıllık veya özel beyanname verilmeyecektir. Ayrıca GVK'nın geçici 67 nci maddesinin 7 numaralı fıkrası uyarınca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için dar mükellef kurumlarca yıllık veya özel beyanname verilmesi söz konusu değildir.

9.3. DAR MÜKELLEFİYETTE ÖDEME

Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödeme süresi, KVK'nın 29 uncu maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre dar mükellefiyette kurumlar vergisi;

- Yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,
- Muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar,
- Özel beyannameyle bildirilenlerde beyanname verme süresi içinde,
- Tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde beyanname verme süresi içinde,
- Tasfiye veya birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde,

ödenecektir.

9.4. DAR MÜKELLEFLerin vergilendirilmesi ile ilgili özelgeler

9.4.1. Yurtdışından Alınan Analiz Hizmetlerinin KV ve KDV Karşısındaki Durumu[253]

Bu itibarla, yurt dışında mukim yabancı firmalardan alınan duman, toz, baca gazı ve atık ölçüm numunelerinin analizi hizmetlerinin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve bu hizmetler karşılığında ilgili firmalara yapılan ödemeler üzerinden

253 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08/05/2014 tarih ve 84974990-130[1-2013/18]]-473 sayılı özelgesi.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, hizmet veren yurtdışı firmasının mukim olduğu ülke ile Türkiye Cumhuriyeti arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının mevcut olması halinde, söz konusu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hususunun ilgili ülkeler ile yapılan anlaşmalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirileceği tabiidir.

…

Buna göre, yurt dışında mukim firmalardan temin edilen ve Türkiye'de faydalanılan analiz hizmetleri Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olup bu işlemden doğan KDV Türkiye'de mukim firma tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenecektir. Türkiye'de mukim firma tarafından beyan edilen KDV'nin Kanunun 29 ila 34 üncü maddelerindeki hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

9.4.2. Danimarka mukimi firmadan server ve yazılım vasıtasıyla alınan TV yayını dağıtım hizmetinin Kurumlar Vergisi ve KDV Kanunu karşısındaki durumu[254]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin Danimarka mukimi şirketten sunucu ve yazılım vasıtasıyla alacağı TV yayını dağıtım hizmeti karşılığında yapacağı ödemelerin bilimsel teçhizatı kullanma hakkı karşılığında ödenen bedel kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi ve yapılacak ödemeler üzerinden çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 12 nci maddesi kapsamında %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

… Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

Söz konusu mukimlik belgesinin ibraz edilmemesi durumunda ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacağından Danimarka firmasına yapılacak ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, Türkiye›de tevkif suretiyle ödenen vergilerin Anlaşmanın Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yöntemleri başlıklı 22 nci maddesi çerçevesinde Danimarka›da ödenecek vergilerden mahsubu mümkündür.

…

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Danimarka mukimi firmadan aldığınız söz konusu hizmet genel oranda (%18) KDV'ye tabi olup, hesaplanan verginin sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir

9.4.3. Yurt Dışındaki Firmadan Alınan Hizmet Karşılığı Ödenen Bedelin Vergilendirilmesi[255]

Ticari kazancın Türkiye'de vergilendirilebilmesi için Azerbaycan'da yerleşik şirketin ticari faaliyetini Türkiye'de sahip olduğu bir işyeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir. "İşyeri" tanımı ise, Anlaşmanın bir örneği ekli "İşyeri" başlıklı 5 inci madde-

254 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27/01/2015 tarih ve 64597866-125[30-2014]-12 sayılı özelgesi.

255 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/05/2016 tarih ve 39044742-010-66139 sayılı özelgesi.

sinde yapılmış olup, hangi hallerde diğer Devlette bir işyeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir. Bu kapsamda, Azerbaycan'da mukim firmanın Türkiye'de komisyon kazançlarının elde edilmesi ile bağlantılı bir işyerinin oluşmaması durumunda, ticari faaliyetlerinden dolayı elde ettiği kazançlardan vergi alma hakkı Azerbaycan'a ait olup, Türkiye'nin bu kazançlardan vergi alma hakkı bulunmamaktadır. Ancak, bu faaliyetlerin Türkiye'de yer alan bir işyeri ile bağlantılı olarak elde edilmesi durumunda, bu kazançlardan Türkiye'nin iç mevzuatımızın hükümleri dikkate alınarak vergi alma hakkı bulunmakta; fakat vergileme hakkı işyerinden elde edilen kazançlarla sınırlı tutulmaktadır. Bu şekilde Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda ise, söz konusu vergi, Anlaşmanın 22 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca Azerbaycan'da ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir

Öte yandan, indirime konu olacak ödemenin işin önem ve genişliği ile orantılı olması, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca belgelendirilmesi gerekmekte olup, yurt dışı mukimi firmaya yapılan komisyon ödemeleri üzerinden Şirketiniz tarafından fatura düzenlenmesi ve düzenlenen faturanın Türk Büyükelçiliğine tasdik ettirilmesi dolayısıyla pazarlama ve satış bedellerinin faturanın düzenlendiği yılda kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

9.4.4. Yurt dışındaki firmadan alınan hizmet karşılığı ödenen bedelin vergilendirilmesi[256]

Bu hükümlere göre, Türkiye'de mukim firmanın imal ettiği ürünlerin yurt dışı pazarlara ve müşterilere satılmasına yönelik olarak yurt dışında yerleşik olup Türkiye'de temsilciliği ve mükellefiyeti bulunmayan firmaların yurt dışından müşteri getirme ve yurt dışından müşteri bulma hizmetlerinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi, dolayısıyla Türkiye'de mukim firma tarafından pazarlama ve satış hizmeti karşılığında bu firmalara fatura mukabilinde yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

Ancak, söz konusu firmaların faaliyetlerinin yurt dışında pazar araştırması yapılması, pazarlama ve yönetim hizmetleri gibi hizmetler dolayısıyla salt komisyonculuk işinin dışına çıkması durumunda, verilen hizmetin Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesi çerçevesinde serbest meslek kazancı niteliğinde değerlendirilmesi ve bu hizmet karşılığında ilgili firmaya ödenen komisyon bedelleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-b maddesi uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, pazarlama ve satış hizmeti alınan firmaların mukim oldukları ülkeler ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması›nın olması durumunda bu anlaşma hükümlerine bakılacağı tabiidir.

256 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/05/2016 tarih ve 39044742-010-66139 sayılı özelgesi.

ALTINCI BÖLÜM
GEÇİCİ VERGİ

Kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere GVK'nın mükerrer 120 nci maddesinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle tespit edilecek kurum kazançları üzerinden geçici vergi ödemekle yükümlüdürler. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır. Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden aynı esaslarla geçici vergi ödenecektir. 217 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca geçici vergiye ilişkin uygulamanın temel esasları aşağıdaki gibidir.

1. GEÇİCİ VERGİYE TABİ MÜKELLEFLER

KVK'nın 32 nci maddesi uyarınca tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de ticari ve zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumlar geçici verginin mükellefidirler. Buna göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler geçici verginin kapsamına girmektedir. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellefiyete tabi kurumlar, bu faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlar için geçici vergi ödeyeceklerdir. Ancak; Türkiye'de özel beyanname ile beyan edilmesi gereken ya da tevkif suretiyle vergilendirilmesi gereken kazanç ve irat elde eden dar mükellef kurumların geçici vergi yükümlülüğü söz konusu değildir. Ayrıca Türkiye'de sadece KVK'nın 30 uncu maddesi uyarınca tevkifat yoluyla vergilendirilen kazançları elde eden dar mükellef kurumlar ihtiyarilik haklarını kullanarak bu kazançları için kurumlar vergisi beyannamesi vermiş olsalar dahi geçici vergi mükellefi değildirler.

Bununla birlikte gelir veya kurumlar vergisinden muaf olanlar geçici vergi ödemeyeceklerdir. Bunlardan muafiyet şartlarını kaybedenler, mükellef oldukları tarihten itibaren geçici vergi ödemekle yükümlü olacaklardır.

Münhasıran GVK'nın 42 nci maddesi kapsamındaki yıllara sari inşaat ve onarım işi ile uğraşan tam veya dar mükellef kurumların geçici vergi ödeme mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak GVK'nın 42 nci maddesi kapsamındaki işlerin yanı sıra başka faaliyetlerden kazanç elde eden kurumlar vergisi mükellefleri, bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar nedeniyle geçici vergi ödemek zorundadırlar.

Tasfiyeye giren kurumların bu tarih itibariyle geçici vergi mükellefiyeti sona erecektir. Ancak daha sonra tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, vazgeçme tarihinin içinde bulunduğu dönemden itibaren geçici vergi mükellefiyeti tekrar başlayacaktır.

2. GEÇİCİ VERGİ DÖNEMLERİ

Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kurum kazançları açısından geçici vergi dönemleri, normal ve özel hesap dönemlerine tabi olunması durumlarından farklılık arz etmektedir.

2.1. Normal Hesap Döneminde

Geçici vergi dönemleri, normal hesap dönemine sahip olan kurumlar açısından takvim yılının üçer aylık dönemleri olacaktır. Buna göre; Ocak-Mart, Ocak-Haziran, Ocak-Eylül ve Ocak-Aralık dönemleri normal hesap dönemine sahip kurumlar açısından geçici vergi dönemleri olarak dikkate alınacaktır.

2.2. Özel Hesap Döneminde

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar açısından da vergilendirme dönemi üçer aylık dönemler itibariyle tespit edilecektir. Ancak normal hesap döneminden farklı olarak özel hesap döneminin başladığı ay ile bu ayı takip eden üçüncü ay birinci geçici vergi dönemi olacaktır.

Örneğin; 01 Haziran - 31 Mayıs özel hesap dönemine sahip olan bir kurumun birinci geçici vergi dönemi Haziran - Ağustos aylarını kapsayan dönem olacaktır.

2.3. İşe Başlama, İşi bırakma ve Hesap Döneminin Değişmesi

İşe başlama, işi bırakma veya hesap döneminin değişmesi gibi üç aydan kısa olan vergilendirme dönemlerinde; işe başlamada, işe başlanılan tarihin içinde bulunduğu dönemin sonuna kadar olan süre, işi bırakma veya tasfiye hallerinde işin bırakıldığı veya tasfiyeye girildiği tarihe kadar olan süre, hesap döneminin değişmesi halinde ise yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre, ayrı bir vergilendirme dönemi sayılacaktır.

3. GEÇİCİ VERGİ MATRAHININ TESPİTİ

Kurumlar vergisi mükellefleri vergilendirme dönemleri itibariyle geçici vergiye tabi kazançlarının belirlenmesinde, ticari kazancın tespitine ilişkin olarak GVK'da yer alan hükümlere uymak zorundadırlar. Aynı zamanda dönem kazançlarının belirlenmesinde bu Kanundaki hükümlerin yanı sıra, safi kurum kazancının tespitine ilişkin olarak KVK'da yer alan indirilecek giderler, indirilmeyecek giderler, diğer indirimler ve zarar mahsubuna ilişkin hükümleri de dikkate alacaklardır.

Öte yandan geçici vergiye ilişkin kurum kazançlarının hesaplanmasında da dönemsellik esasına uyulacağı gibi VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

3.1. Değerlemeye İlişkin Bazı Hususlar

Geçici vergi dönemleri itibariyle kurum kazancının tespiti aşamasında dikkat edilecek hususlar şunlardır;

3.1.1. Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Olan Borç ve Alacakların Değerlemesi

VUK'un 280 inci maddesinde, yabancı paraların borsa rayici ile değerleneceği ve bu hükmün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla geçici vergiye tabi kazançların tespitinde yabancı paralar ile yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların bu hüküm dikkate alınarak değerlenmesi gerekir. Bu şekilde yapılacak değerlemede T.C. Merkez Bankasınca Resmi Gazete'de geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yayımlanan döviz alış kurları esas alınacaktır.

3.1.2. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması

VUK'un 280, 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca, yabancı para cinsinden de olanlar dahil olmak üzere, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerleme

günü kıymetine irca edilebilmektedir. Bu hüküm uyarınca mükellefler, geçici vergiye tabi kazançların tespitinde, isterlerse vadesi gelmemiş senede bağlı borç ve alacaklarını değerleme gününün kıymetine irca edebileceklerdir.

Geçici vergi açısından reeskont yapılmış olması müteakip geçici vergi dönemlerinde veya hesap dönemine ilişkin kazancın hesaplanmasında da reeskont işleminin yapılmasını gerektirmemektedir.

Örneğin üç aylık kazancın tespitinde bu tür alacak ve borçlarını değerleme gününün kıymetine irca etmeyi tercih eden bir mükellef, dilerse altı aylık kazancının tespitinde senede bağlı alacak ve borçlarını değerleme gününün kıymetine irca etmeyebilecektir. Geçici vergi uygulaması yönünden senetli alacaklarını değerleme gününün kıymetine irca eden mükelleflerin borç senetleri içinde aynı uygulamayı yapmaları zorunludur.

3.1.3. Maliyet Tespit Yönteminin Seçimi

Değerleme işleminde mükellefe seçimlik hak tanındığı durumlarda, yıllık olarak yapılacak tercih geçici vergi uygulamasında da dikkate alınacaktır. Örneğin**;** maliyet tespit yöntemi olarak ilk giren ilk çıkar yöntemini seçen bir mükellefin geçici vergi açısından da uygulama süresi boyunca bu yöntemi kullanması gerekmektedir. Aynı şekilde, geçici vergi döneminde bu yöntem uygulanmaya başlanmışsa hesap dönemine ilişkin gelir veya kurum kazancın tespitinde de bu yöntem kullanılacaktır.

3.1.4. Şüpheli Alacaklar

Şüpheli hale gelen alacaklar için değerleme günü itibariyle karşılık ayırma şartlarının bulunup bulunmadığına bakılarak, şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılabilecektir. Şüpheli hale gelen alacağın içinde bulunduğu hesap dönemini aşmamak üzere geçici vergi dönemlerinden herhangi birinde karşılık ayırmak mümkündür.

3.1.5. Amortisman Uygulaması

Geçici vergi mükellefleri yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılabilecek amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır. Örneğin**;** üçüncü dönemde iktisap edilen bir demirbaş için bu dönemde 9 aylık amortisman ayrılabilecektir. Bu şekilde amortismana tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerleme günü itibariyle aktifte bulunması gerekmektedir.

Amortisman uygulamasında yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde, mükellefler ilk defa aktife aldıkları kıymetler için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman usul ve oranını yıllık olarak da uygulamak zorundadırlar.

3.1.6. Dönem Sonu Mal Mevcutlarının Tespiti ve Değerlemesi

Yıllık beyanname ile beyan edilen kazançların tespitinde, mükelleflerin, mal mevcutlarını fiilen saymak, ölçmek veya tartmak suretiyle belirlemeleri gerekmektedir. Ancak, GVK'nın mükerrer 120 nci maddesi hükmü, geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutlarının kayıtlar üzerinden tespit edilmesine imkan tanımıştır.

3.1.7. Özellik Gösteren Durumlar

a- İndirim ve İstisnaların Dikkate Alınması

Mükellefler geçici vergiye tabi kazançlarının tespitinde, söz konusu kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmeleri halinde yararlanabilecekleri tüm indirim ve istisnaları dikkate alabileceklerdir. İndirim ve istisnalardan yararlanma belirli şartlara

bağlanmış ise, bu şartların yerine getirilip getirilmediği ilgili geçici vergi döneminin son günündeki duruma göre belirlenecektir. Kazancın bütünüyle gelir ve kurumlar vergisinden istisna edildiği veya hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden belirli oranda indirim yapıldığı durumlarda da geçici vergi beyannamesi verilecektir. Gerekli şartlar yerine getirildiği için kazancın bütünüyle istisna edildiği durumda, verilecek geçici vergi beyannamesinde kazanç beyan edilecek ancak geçici vergi hesaplanmayacaktır.

Şarta bağlı olarak hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden belirli oranda indirim yapıldığı durumda ise, verilecek geçici vergi beyannamesinde beyan edilecek geçici vergi matrahına göre hesaplanacak geçici vergiden, hak kazanılan oranda indirim yapılmak suretiyle ödenmesi gereken geçici vergiye ulaşılacaktır.

Öte yandan, istisna uygulaması için gerekli şartların kaybedilmesi halinde, bu durumun meydana geldiği tarihin içinde bulunduğu geçici vergi döneminden itibaren istisna uygulanamayacaktır. Bu durumda, şartların kaybedildiği tarihin içinde bulunduğu gelir ve kurumlar vergisi hesap dönemi bir bütün olarak değerlendirilecek, değişen geçici vergi uygulaması, aynı hesap döneminin şartların kaybedildiği tarihten önceki geçici vergi dönemlerini de kapsayacaktır. Ancak şartların kaybedildiği dönemden önceki geçici vergi dönemlerine ilişkin olarak herhangi bir müeyyide uygulanmayacaktır.

KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ı) bendinde düzenlenen nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi ile ilgili olarak yapılan açıklamaların yer aldığı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 9)'in 10.6.5.1. bölümünde indirim tutarının hesaplanmasında T.C. Merkez Bankası tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından geçici vergi dönemlerinden sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılmasının mümkün bulunduğu, öte yandan; kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

b- Geçmiş Yıl Zararları

Geçici vergi matrahının hesaplanmasında, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirimi mümkün olan geçmiş yıl zararları dikkate alınacaktır.

c- Bağış ve Yardım İndirimi

Kurumlar vergisi mükellefleri KVK'nın 10 uncu maddesinde belirtilen bağış ve yardım indiriminden geçici vergiye esas kazançlarını tespit ederken yararlanabileceklerdir. Bu durumda söz konusu maddede yer alan oranlar geçici vergiye esas kazanca uygulanmak suretiyle indirim konusu yapılabilecek tutar belirlenecektir. Yıllık beyannamede beyan edilen kazanç olmaması veya beyan edilen kazancın yetersiz olması halinde, geçici vergi dönemlerinde indirilen bağış ve yardım tutarının, yıllık beyannameye göre yararlanılması mümkün olan kısmı kurumlar vergisi mükelleflerince gider olarak dikkate alınacaktır. Kalan kısım ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

d- Gayrimaddi Hak Bedeli ve Ciro Primi Gibi Ödemeler

Hangi esasa göre hesaplanırsa hesaplansın, lisans, know-how gibi gayrimaddi hak bedeli ile ciro primi niteliğindeki ödemeler, tahakkuk ettikleri dönemde gelir veya gider olarak dikkate alınacaktır.

e- Yenileme Fonu

VUK'un 328 inci maddesinde düzenlenen, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satılmasından kaynaklanan karın yenileme fonuna alınmak suretiyle vergi matrahına eklen-

memesi uygulaması geçici vergi matrahının tespitinde de yapılabilecektir. Bu durumda, yeni iktisadi kıymet iktisap edilmesi halinde, yenileme fonuna aktarılan kar, bu kıymete ilişkin olarak geçici vergi dönemlerinde ayrılabilecek amortismanlara mahsup edilecektir.

f- Dar Mükellefiyete Tabi Olanların Ulaştırma İşlerinde Matrah

Dar mükellefiyete tabi olan gerçek kişilerin Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işleri ile dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının geçici vergiye esas kazançları, gelir veya kurumlar vergisine matrah olacak kazançlarının belirlenmesinde uygulanan usul ve esaslara göre tespit edilecektir.

g- Yeni İşe Başlayan Mükellefler

Yeni işe başlayan mükellefler faaliyete başladıkları tarihten itibaren üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi ödemeye başlayacaklardır.

h- İşi Bırakan veya Tasfiyeye Giren Mükellefler

Kurumlar yetkili organlarının veya mahkemelerin kararı ile tasfiye edilirler. Kurum yetkili organınca tasfiyeye karar verilmesi halinde tasfiyenin Ticaret Siciline tescil edilmesi gerekir. Bu şekilde tasfiyeye giren kurumlar, Ticaret Sicil Memurluğundan alacakları tasfiyeye girildiğinin tescil edildiğini belirten bir belgeyi, mahkeme kararıyla tasfiyeye giren kurumlar ise mahkemeden alacakları tasfiyeye girdiğini belirten kararı tasfiyeye giriş bilançosu ile birlikte bağlı bulundukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir.

Kurumlar, tasfiyeye girdikleri tarihi ihtiva eden geçici vergi dönem kazançları üzerinden geçici vergi ödeyecekler, bu dönemden sonra geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir. Tasfiye döneminde, şirket varlıklarının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsili, borçların ödenmesi ve artan kısmın tahsili esastır. Bu nedenle tasfiyeye giren kurumlar, tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyeceklerdir. Bununla birlikte, kurumlar tasfiye ile ilgili faaliyetleri dışında ticari faaliyette bulunmaları veya tasfiyeden vazgeçmeleri halinde, bu tarihten itibaren geçici vergi mükellefiyeti doğacaktır. Geçici vergi beyanname verilme süresinden önce aynı dönemi içeren gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir.

ı- Yıllara Yaygın İnşaat İşi Yapan Kurumlarda Geçici Vergi

GVK'nın 42 nci maddesi kapsamında yıllara sari inşaat ve onarım işi ile uğraşan tam veya dar mükellef kurumların geçici vergi ödeme mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak bu madde kapsamındaki işlerin yanı sıra başka faaliyetlerden kazanç elde eden kurumlar vergisi mükellefleri bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar nedeniyle geçici vergi ödemek zorundadırlar.

j- Re'sen veya İkmalen Tarhiyat ve Ceza Uygulaması

Geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, %10'u aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Bu durumda, tarh edilecek ek vergi için vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. İkmalen veya re'sen tarhiyata konu matrah farkının VUK'un 359 uncu maddesinde belirtilen fiil ve işlemlerden kaynaklanması halinde, ayrıca söz konusu madde hükmüne göre ceza uygulanacaktır.

k- Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Tam tasdik sözleşmesi kapsamında tasdik yapan Yeminli Mali Müşavirlerin üçer aylık geçici vergi dönemleri için ayrıca tasdik raporu düzenlemelerine gerek yoktur. Ancak, Yeminli Mali Müşavirler, geçici vergi matrahlarının doğruluğundan da sorumlu olup, düzenledikleri tasdik raporunda geçici vergiye ilişkin tespitlere de yer verecek-

lerdir. Öte yandan kendilerine gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere imzalatma yükümlülüğü getirilen mükellefler geçici vergi beyannamelerini de imzalatacaklardır.

4. GEÇİCİ VERGİ ORANI

KVK'nın 32 nci maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri cari dönemin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödemekle yükümlüdürler. Buna göre kurum kazançları üzerinden genel olarak %20 oranında geçici vergi hesaplanması gerekmektedir.

Ancak, 7061 sayılı Kanunun 91 inci maddesiyle KVK'na eklenen ve 05.12.2017 tarihinde yürürlüğe giren geçici 10 uncu madde ile KVK'nın 32 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan %20 oranının, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanacağı hükmolunmuştur.

Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemlerine ilişkin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere GVK'da belirtilen esaslar çerçevesinde %22 oranında geçici vergi hesaplayarak ödemeleri gerekmektedir.

5. GEÇİCİ VERGİNİN BEYANI VE ÖDENMESİ

5615 sayılı Kanunla GVK'nın mükerrer 120 nci maddesinde yapılan ve 04.04.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklik ile geçici vergi ait olduğu dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü günü akşamına kadar beyan edilerek hesaplanan geçici verginin aynı ayın on yedinci günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir. Örneğin**;** vergilendirme dönemi takvim yılı olan bir kurumlar vergisi mükellefi Ocak - Mart dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesini Mayıs ayının on dördüncü günü akşamına kadar bağlı bulunduğu yer vergi dairesine verecek, ödenmesi gereken bir geçici verginin bulunması halinde bu tutarı da aynı ayın on yedinci günü akşamına ödemesi gerekmektedir.

Diğer yandan, üzerinden geçici vergi ödenecek kazançla ilgili olarak geçici vergi dönemi içerisinde tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, beyanname üzerinde gösterilmek ve aşağıda belirtilen 217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğin Geçici Verginin Beyanı ve Ödenmesi başlıklı 5.2. bölümünde yer verilen şekilde belgelendirilmek koşuluyla hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir.

6. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi mahsup edilebilecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için üçer aylık dönemler itibariyle tahakkuk ettirilmiş geçici verginin mutlak surette ödenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla üçer aylık dönemler itibariyle tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir. Üçer aylık kazançlar üzerinden tahakkuk ettirilmiş ancak tahsil edilmemesi dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilecektir. Terkin edilen geçici vergi tutarına, vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarihe kadar gecikme zammı uygulanacaktır.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde; mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir. Bu mahsuba rağmen arta kalan bir miktarın bulunması halinde, kalan kısım mükellefin o yıl sonuna kadar yazılı olarak başvurması kaydıyla kendisine nakden iade edilecektir.

YEDİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ, GEÇİCİ VERGİ VE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

1. GENEL AÇIKLAMA

KVK'nın "Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler" başlıklı dördüncü kısmının ilk maddesi olan 32 nci maddede, kurum kazancı üzerinden hesaplanacak olan kurumlar vergisinin oranı belirlenmiştir. Maddede ayrıca, kurumlar vergisi mükelleflerince GVK'da yer alan esaslara göre kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Mezkur maddenin 3 ve 4 numaralı fıkralarında ise Bakanlar Kurulu'na, geçici vergi oranı ve KVK'nın 23 üncü maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarına ilişkin vergi oranlarında belli sınırlar dahilinde değişiklik yapılması konusunda yetki verilmesine ilişkin düzenleme yer almaktadır.

1.1. KURUMLAR VERGİSİ ORANI

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınacaktır. Ancak, 7061 sayılı Kanunun 91 inci maddesiyle KVK'na eklenen ve 05.12.2017 tarihinde yürürlüğe giren geçici 10 uncu madde ile KVK'nın 32 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan %20 oranının, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanacağı hükmolunmuştur.

1.2. GEÇİCİ VERGİ ORANI

KVK'nın 32 nci maddesinin 2 numaralı fıkrası uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerince, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere GVK'da belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında (%20) geçici vergi ödenecektir.

Ancak, 7061 sayılı Kanunun 91 inci maddesiyle KVK'na eklenen ve 05.12.2017 tarihinde yürürlüğe giren geçici 10 uncu madde ile KVK'nın 32 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan %20 oranının, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanacağı hükmolunmuştur.

Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemlerine ilişkin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere GVK'da belirtilen esaslar çerçevesinde %22 oranında geçici vergi hesaplayarak ödemeleri gerekmektedir.

Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanacaktır. Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden aynı esaslarla geçici vergi ödenecektir. Dar mükelleflerce ticari veya zirai kazanç dışındaki kazanç unsurları üzerindense geçici vergi ödenmeyecektir.

Mezkur maddenin 3 numaralı fıkrası uyarınca, Bakanlar Kurulu geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

2. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

Ekonomik kalkınmanın hızlandırılması, istihdamın artırılması, bölgeler arası gelişmişlik farklılıklarının giderilmesi, sektörel kümelenmenin sağlanması, tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi gibi gerekçeler ile uygulamaya konulan vergisel bir teşvik olan indirimli kurumlar vergisi düzenlemesi 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 9 uncu maddesi ile KVK'ya eklenen 32/A maddesiyle vergi mevzuatımızda yerini bulmuştur.

Mezkur madde hükmünde 6111, 6322 ve 6745 sayılı Kanunlarla çeşitli değişiklikler yapılmış, ve 2009/15199 sayılı ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararları ile maddenin uygulamasını ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Öte yandan 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmek amacıyla 2012/1 sıra numaralı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ yayımlanmıştır.

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararında yapılan düzenlemeler ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 10) ve Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)'nde yapılan açıklamalar temelinde KVK'nın 32/A maddesinde düzenleme bulan indirimli kurumlar vergisi uygulamasına aşağıda yer verilmiştir.

2.1. İndirimli vergi uygulamasına ilişkin Cumhurbaşkanına verilen yetki

Cumhurbaşkanı, KVK'nın 32/A maddesinin ikinci fıkrası ile:

- (a) bendi ile istatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,
- (b) bendi ile her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını %55'i, yatırım tutarı 50.000.000 TL'yi aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise %65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını %90'a kadar indirimli uygulatmaya,
- (c) bendi ile yatırıma başlanılan tarihten itibaren KVK'nın 32/A maddesine göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya,
- (ç) bendi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,

yetkilidir.

Bu yetki çerçevesinde düzenlemeler yapılan 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının Vergi İndirimi başlıklı 15 inci maddesinin:

- 1 ve 2 numaralı fıkralarında Türkiye 6 bölgeye ayrılarak, yatırımların başlangıç tarihleri dikkate alınarak bölgeler itibariyle büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlar için uygulanacak yatırıma katkı oranları ile kurumlar vergisi indirim oranları belirlenmiştir.
- 3 numaralı fıkrasında stratejik yatırımlar için 6 bölgenin tamamında yatırıma katkı oranının %50 ve vergi indirimi oranının ise %90 olarak uygulanacağı belirtilmiştir.
- 5 numaralı fıkrasında yatırım döneminde mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde edecekleri kazançlarına uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranları belirlenmiştir.
- 6 numaralı fıkrasında ise indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacak sektörler ve yatırım alanları ile yatırım tutarının tespitinde dikkate alınmayacak harcamalar belirlenmiştir.

2.2. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasının kapsamı

KVK'nın 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulamasına,

- Ekonomi Bakanlığınca yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kazançları ile
- Yatırıma başlanılan tarihten itibaren KVK'nın 32/A maddesine göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançları

konu olmaktadır.

2.3. İndirimli vergi oranından yararlanamayacaklar sektörler ile yatırım alanları

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacak sektörler ile yatırım alanları KVK'nın 32/A maddesinin birinci fıkrasında aşağıdaki şekilde belirtilmiştir. Mezkur maddeye göre:

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar,
- İş ortaklıkları,
- Taahhüt işlerinden kazanç elde eden mükellefler,
- 16.07.1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki yatırımlardan[257] kazanç elde eden mükellefler,
- 08.06.1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet Devret

257 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli İle Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi İle Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki yatırımlar: Bu kanun; hidroelektrik, jeotermal, nükleer santraller ve diğer yenilebilir enerji kaynakları ile çalıştırılacak santrallerin dışında kalan "Yap-İşlet Modeli" ile üretim şirketlerine ülke enerji plan ve politikalarına uygun biçimde elektrik enerjisi üretmek için mülkiyetleri kendilerine ait olmak üzere termik santral kurma ve işletme izni verilmesi ile enerji satışına dair esas ve usulleri belirlemektir.

Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlardan[258] kazanç elde eden mükellefler ve

- Rödovans[259] sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlardan kazanç elde eden mükellefler

indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacaktır.

2.4. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması; esas itibariyle yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden (işletme döneminde) itibaren uygulanan bir vergisel teşviktir. Genel uygulama bu olmakla birlikte; gerek KVK'nın 32/A maddesinin (2/c) bendi gerekse 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının Vergi İndirimi başlıklı 15 inci maddesinde yer alan düzenlemelerle yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlamadan öncede (yatırım döneminde) mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulama imkanı bulunmaktadır.

Rehberimizin aşağıdaki bölümlerinde; işletme döneminde yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulaması ile yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin esaslara yer verilmiştir.

2.4.1. İşletme Döneminde Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında yer alan yatırıma katkı tutarı ile yatırıma katkı oranları KVK'nın 32/A maddesinin 2 numaralı fıkrasında aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

- **Yatırıma katkı tutarı**; indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade etmektedir.

---

258 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar: Bu Kanun, köprü, tünel, baraj, sulama, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, haberleşme, elektrik üretim, iletim, dağıtım ve ticareti, maden ve işletmeleri, fabrika ve benzeri tesisler, çevre kirliliğini önleyici yatırımlar, otoyol, trafiği yoğun karayolu, demiryolu, gar kompleksi, lojistik merkezi, yeraltı ve yerüstü otoparkı ve sivil kullanıma yönelik deniz ve hava alanları ve limanları, yük ve/veya yolcu ve yat limanları ile kompleksleri, sınır kapıları, milli park (özel kanunu olan hariç), tabiat parkı, tabiatı koruma alanı ve yaban hayatı koruma ve geliştirme sahalarında planlarda öngörülen yapı ve tesisleri, toptancı halleri ve benzeri yatırım ve hizmetlerin yaptırılması, işletilmesi ve devredilmesi konularında, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin veya yabancı şirketlerin görevlendirilmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.

259 Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar:Rödovans, maden ruhsat sahalarının hukuku uhdesinde kalmak kaydıyla hak sahibi tarafından sözleşme ile özel veya tüzel bir kişiye bir süre tahsis edilmesi durumunda maden ocağının işletilmesini üstlenen özel veya tüzel kişinin esas ruhsat sahibine ürettiği beher ton maden için ödemeyi taahhüt ettiği meblağdır. (Bkz. Erişim: http://www.taskomuru.gov.tr/index.php?entityType=HTML&id=175)
Rödovans sözleşmesinde ruhsat sahibi olan madenci işletme iznini devretmekte ve bunun karşılığında rödovans bedeli denilen pay almaktadır. Rödovans sözleşmelerine, Borçlar Yasası'ndaki hasılat kirasına ait hükümler uygulamaktadırlar. Rödovans sözleşmesinin Maden İşleri Genel Müdürlüğüne bir ay içinde bildirilerek uygun görüş alınması zorunludur. (Bkz. M. Topaloğlu, "Rödovans Sözleşmesi; Hukuksal Durum, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Türkiye 17. Uluslararası Madencilik Kongresi ve Sergisi-TU-MAKS-2001, s.249.
Erişim: http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/afd8346a677af9d_ek.pdf)

- **Yatırıma katkı oranı;** yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ifade etmektedir.

Söz konusu toplam yatırıma katkı tutarı, yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletin tahsilinden vazgeçeceği kurumlar vergisi tutarını ifade etmektedir.

KVK'nın 32/A maddesinin 2 numaralı fıkrasında tanımlanan yatırıma katkı tutarı ile yatırıma katkı oranları veri olmak üzere yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletin tahsilinden vazgeçeceği kurumlar vergisi tutarını ifade eden toplam yatırıma katkı tutarının neyi ifade ettiği aşağıdaki örnek yardımı ile daha kolay anlaşılacaktır.

Örnek : (A) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 6.000.000 TL ve yatırıma katkı oranı %20'dir. Bu durumda toplam yatırıma katkı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Toplam yatırıma katkı tutarı	=	Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	6.000.000 TL x %20
	=	1.200.000 TL

2.4.1.1. Yatırım Harcamaları İçinde Dikkate Alınmayacak Harcamalar

Yatırıma katkı tutarının tespitinde teşvik belgesinde yer alan yatırım harcaması tutarının belirlenmesinde hangi harcamaların dikkate alınması gerektiği, hangi harcama kalemlerinin yatırım harcaması olarak dikkate alınmayacağı önem arz eden bir husustur. KVK'nın 32/A maddesinin 2 numaralı fıkrasının (ç) bendi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bu yetki kapsamında çıkarılan 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının 15 inci maddesinin 6 numaralı fıkrası ile

- arazi harcamalarının,
- arsa harcamalarının,
- royalti[260] harcamalarının,
- yedek parça harcamalarının ve
- amortismana tâbi olmayan diğer harcamaların

vergi indirimi desteğinden yararlanamayacağı kararlaştırılmıştır.[261]

2.4.1.2. Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlarda (İşletme Dönemi) İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasına Ne Zaman Başlanacaktır?

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren başlanılır.

Yatırımın işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren yatırımdan elde edilen kazanca,

---

260 Royalti; bir lisans veya marka sahibinin sahip olduğu hakları bir baş- kasına devretmesi karşılığı aldığı bedeli ifade etmektedir. Bk. Nevzat BOZKURT, Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük İdaresine Beyanı ve Vergilendirilmesi Nasıl Olmalıdır? Mali Çözüm, Mart-Nisan 2011, s. 121.

261 Aynı yöndeki düzenleme 14/07/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararında da mevcuttur.

- teşvik belgesinde yer alan ve vergi indirimi içeren yatırım tutarını aşmamak üzere,
- gerçekleştirilen yatırım harcaması dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar

indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Örnek : Yeni kurulan (B) A.Ş.'nin 2017 hesap döneminde başlamış olduğu ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 4.000.000 TL'dir. 2018 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 1.500.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve (B) A.Ş. söz konusu yatırımdan 2018 hesap döneminde 400.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60)

Toplam yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
= 4.000.000 TL x %40
= 1.600.000 TL

Buna göre, (B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımından 2018 hesap döneminde elde ettiği kazanca uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanılan yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı : [KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]
: [%22 - (%22 x %60)] = [%22 - %13,2] = %8,8

- Yatırımdan elde edilen kazanç	:	400.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (400.000 TL x %22)	:	88.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (400.000 TL x %8,8)	:	35.200 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (88.000 TL – 35.200 TL)	:	52.800 TL

(B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2018 hesap döneminde elde ettiği 400.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 52.800 TL'dir. Yatırıma katkı tutarının kalan kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

2.4.1.3. Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmasının esas olduğu yukarıda belirtilmiştir.

KVK'nın 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların kısmen veya tamamen işletilmeye başlamadan önce **(yatırım döneminde)** mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanarak yatırıma katkı tutarının kısmen kullandırılması yönünde Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

2.4.1.3.1. Yatırım Dönemi İle Hangi Tarih Aralığı İfade Edilmektedir?

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması yatırım dönemi ile sınırlıdır. Bu nedenle yatırım dönemi ile neyin ifade edildiği önem arz etmektedir.

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının 24 üncü maddesinin 1 numaralı fıkrasında yatırımın başlangıç tarihinin, teşvik belgesi için Bakanlığa veya ilgili yerel birime müracaat tarihi olduğu belirtilmiştir. Mezkur fıkrada; yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için, yatırımın başlangıç tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat (avans ve ön ödemeler dahil) ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, sabit yatırım tutarının en az %10'u oranında (sabit yatırım tutarı 50.000.000 TL üzerindeki yatırımlar için en az 5.000.000 TL) harcama yapılması gerektiği şeklindeki hüküm 09.11.2018 tarihinde yapılan değişiklik ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Öte yandan işletmeye geçiş tarihi ise 2012/1 sıra numaralı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğin 2 nci maddesinin (1/c) bendinde tanımlanmıştır. Mezkur bentte işletmeye geçiş tarihi ile; yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihinin veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihinin ifade edildiği belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 10)'inde yatırım dönemi ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca; mezkur Tebliğde; yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerektiğine vurgu yapılmıştır.

2.4.1.3.2. Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

KVK'nın 32/A maddesinin (2/c) bendi ile yatırım döneminde kurumların diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırma yönünde Bakanlar Kuruluna verilen yetki 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının 15 inci maddesinin 5 numaralı fıkrası ile bu yetki kullanılmıştır. Mezkur Bakanlar Kurulu Kararında yer alan düzenlemeler ekonomik gelişmeler doğrultusunda değişikliklere uğramıştır.

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 15 inci maddesinin 5 numaralı fıkrası 05.10.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 2016/9139 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Bakanlar Kurulu Kararı değiştirilmiştir. Buna göre 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 15 inci maddesine göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

- gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve
- toplam yatırıma katkı tutarının %80'ini geçmemek

üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

2016/9139 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan değişiklikle bölge ve sektör ayrımı ortadan kaldırılarak, yatırım döneminde; mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının %80'ine tekabül eden kısmı kadar olacaktır.

Yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından daha düşük olması halinde yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, yatırım döneminde gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır.

Yatırım döneminden sonra mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar %20 (2018, 2019 ve 2020 hesap dönemlerinde %22) oranında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

2.4.1.3.3. Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulama Örnekleri

Örnek : (D) A.Ş. 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 10.000.000 TL'lik yatırımına 02.03.2018 tarihinde başlamış olup bu yatırıma ilişkin olarak 2018 hesap dönemi sonu itibarıyla 6.000.000 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. 2019 hesap döneminde de devam eden bu yatırımını henüz işletmeye başlamamış olan (D) A.Ş., 2018 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 20.000.000 TL kazanç elde etmiş olup bu tutar aynı zamanda (D) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahıdır. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: %80)

(D) A.Ş., henüz işletilmeyen bu yatırımından kazanç elde etmediği için 2018 hesap döneminde sadece diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

- 1. sınır:

Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	=	[(Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı) x Belirlenen oran]
	=	[(10.000.000 TL x %40) x %80]
	=	3.200.000 TL

- 2. sınır:

Gerçekleştirilen yatırım harcaması	=	6.000.000 TL

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabileceğinden, (D) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 3.200.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

(D) A.Ş.'nin 2018 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarına ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı : [KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]
: [%22 - (%22 x %80)] = [%22 - %17,6] = %4,4

- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı)	:	20.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV	:	4.400.000 TL
- Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	:	3.200.000 TL
- İndirimli KV matrahı = [Yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı / (KV oranı - İndirimli KV oranı)] = [3.200.000 TL / (%22 - %4,4)]	:	18.181.818 TL
- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (18.181.818 TL x %4,4)	:	800.000 TL
- Genel orana tabi matrah (20.000.000 TL – 18.181.818 TL)	:	1.818.182 TL
- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (1.818.182 TL x %22)	:	400.000 TL
- Hesaplanan toplam KV (800.000 TL + 400.000 TL)	:	1.200.000 TL

(D) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazancının 18.181.818 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(18.181.818 TL x %22) - (18.181.818 TL x %4,4)] 3.200.000 TL'dir. Buna göre, (D) A.Ş. bu yatırımı dolayısıyla yatırım döneminde yararlanabileceği yatırıma katkı tutarının (3.200.000 TL) tamamından, 2018 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalanmıştır. Dolayısıyla, (D) A.Ş.'nin henüz tamamlanmamış bu yatırımı nedeniyle 2018 ve sonraki hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına imkân bulunmamaktadır.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının kalan [(10.000.000 TL x %40) – 3.200.000 TL] 800.000 TL'lik kısmının, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir.

Örnek : (E) A.Ş. 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 70.000.000 TL tutarındaki yatırımına 18.03.2018 tarihinde başlamış olup, 2018 hesap dönemi içinde bu yatırımına ilişkin olarak 5.600.000 TL yatırım harcaması yapmıştır. (Yatırıma katkı oranı: %30, vergi indirim oranı: %70, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: %80)

(E) A.Ş. yatırımını 11.03.2019 tarihinde fiilen tamamlamış olup 15.04.2019 tarihinde tamamlama vizesinin yapılması için Ekonomi Bakanlığına müracaat etmiştir.

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (E) A.Ş. 2018 hesap döneminin 1. geçici vergi döneminden itibaren diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.

(E) A.Ş. 2018 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 50.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu dönemde (E) A.Ş.'nin söz konusu yeni yatırımından herhangi bir kazancı bulunmamaktadır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

- 1. sınır:

Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	=	[(70.000.000 TL x %30) x %80]
	=	16.800.000 TL

- 2. sınır:

Gerçekleştirilen yatırım harcaması	=	5.600.000 TL

Dolayısıyla, (E) A.Ş.'nin yatırım dönemi içinde yer alan 2018 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği 50.000.000 TL kazancına, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 5.600.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

İndirimli KV oranı [%22 - (%22 x %70)] = [%22 - %15,4]	:	%6,6
- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı)	:	50.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV	:	11.000.000 TL
- Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı (2018 hesap döneminde yapılan harcama nedeniyle)	:	5.600.000 TL
- İndirimli KV matrahı [5.600.000 / (%22 - %6,6)]	:	36.363.636 TL
- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (36.363.636 TL x %6,6)	:	2.400.000 TL
- Genel orana tabi matrah (50.000.000 TL - 36.363.636 TL)	:	13.636.364 TL
- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (13.636.364 TL x %22)	:	3.000.000 TL
- Ödenecek toplam KV (2.400.000 TL + 3.000.000 TL)	:	5.400.000 TL

2018 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(36.363.636 TL x %22) - (36.363.636 TL x %6,6)] 5.600.000 TL'dir. Buna göre, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yararlanılabilecek 6.300.000 TL'lik kısmından kalan (16.800.000 - 5.600.000 TL) 11.200.000 TL'lik tutar için, en az bu tutar kadar ilave yatırım harcaması yapılmış olması kaydıyla yatırım dönemi içinde yer alan izleyen hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılmayan kısmının, hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir.

(E) A.Ş.'nin yatırımının 12.03.2019 tarihinde fiilen tamamlanması nedeniyle 2019 hesap döneminin 1. geçici vergilendirme döneminde yatırım dönemi sona erdiğinden, 2019 hesap döneminin 2. geçici vergilendirme döneminden itibaren diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançları için söz konusu yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

(E) A.Ş.'nin, yatırım dönemi içerisinde yer alan 2019 hesap döneminin 1. geçici vergilendirme döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına, yararlanacağı yatırıma katkı tutarı (toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yararlanılabilecek kısmından kalan) 11.200.000 TL'yi aşmamak üzere indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Ayrıca 2019 hesap döneminin izleyen geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi beyannameleri ile hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi be-

yannamesi üzerinde, 1. geçici vergilendirme döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere indirimli kurumlar vergisinden faydalanabilecektir.

Öte yandan, (E) A.Ş.'nin yatırım döneminden sonra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar genel oranda kurumlar vergisine tabi tutulacak olup bu dönemden itibaren, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılmayan kısmına ulaşılıncaya kadar, sadece yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

2.4.1.3.4. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazancın Kapsamı Ve İndirimli Vergi Oranı Uygulamasında Öncelik Sırası

İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararlarına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

Dolayısıyla, söz konusu Bakanlar Kurulu Kararlarına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanması esas olup, mezkur Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.

Ancak, 2009/15199 veya 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararlarına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.

Mükelleflerin 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Mükelleflerin tercih ettikleri teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve anılan Kararın 15 inci maddesinin 5 numaralı fıkrası ile 2015 ve 2016 yılları için geçici 5[262] inci maddesinde belirlenen sınırlar dâhilinde, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli vergi oranı uygulanabilecektir.

2.5. Kurumlar vergisi matrahının birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançtan düşük olması

İlgili dönem kurumlar vergisi matrahının, 2009/15199 sayılı veya 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararlarına göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan elde edilen kazancın bu hesap dönemi içinde elde edilen toplam kazançtan düşük olması halinde, her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımlardan elde edilen toplam kazanca oranının kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi

262 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararın geçici 5 inci maddesi 05/10/2016 tarih ve 29848 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Bakanlar Kurulu Kararının 9 uncu maddesi ile 05/10/2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

uygulanabilecektir.

Örnek : (G) A.Ş. 2018 hesap döneminde, 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki birinci yatırımından (Yatırım 1) 600.000 TL, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki ikinci yatırımından (Yatırım 2) ise 400.000 TL kazanç elde etmiştir. Ancak, (G) A.Ş.'nin 2018 hesap dönemi sonundaki kurumlar vergisi matrahı 800.000 TL'dir.

Yatırımlardan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanması:

İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli KV uygulanacak matrah	=	KV matrahı	x Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen toplam kazanç	Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki ilgili yatırımdan elde edilen kazanç

Yatırım 1 (2009/15199)	600.000 / (600.000 + 400.000) = %60
Yatırım 2 (2012/3305)	400.000 / (600.000 + 400.000) = %40

İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli KV uygulanacak matrah	=	KV matrahı x Tespit edilen oran

Yatırım 1 (2009/15199)	800.000 x %60 = 480.000 TL
Yatırım 2 (2012/3305)	800.000 x %40 = 320.000 TL

Dolayısıyla, 800.000 TL'lik kurumlar vergisi matrahının 480.000 TL'lik kısmına 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı; 320.000 TL'lik kısmına ise 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

2.6. Tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

2.6.1. Tevsi yatırım kavramı

KVK'nın 32/A maddesinin 4 numaralı fıkrasında tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin düzenleme yer bulmaktadır. Mezkur maddede tevsi yatırımın tanımı yapılmamış olmakla birlikte 2012/1 sıra numaralı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğin 2 nci maddesinde komple yeni yatırım, tevsi yatırımları, modernizasyon yatırımları, ürün çeşitlendirme yatırımları ile entegrasyon yatırımları aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

- **Komple yeni yatırım:** Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa ve bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusun-

da mevcut tesisi veya mevcut tesisi ile altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımları ifade eder.

- **Tevsi:** Mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesiyle kapasitenin artırılmasına yönelik olan ve mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden yatırımları ifade eder.
- **Modernizasyon:** Mevcut tesislerin üretim hatlarında teknik ve/veya ekonomik ömrünü tamamlamış makine ve teçhizata uygun parçaların eklenmesini veya mevcut makine ve teçhizatın yenileri ile değiştirilmesini, tesiste eksik kalmış bölümlerin tamamlanmasını, nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesini veya modelinin değiştirilmesini içeren yatırımları ifade eder.
- Ürün çeşitlendirme: Mevcut tesisler ile altyapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımları ifade eder.
- **Entegrasyon:** Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütünleyici nitelikte ara malı verecek ve/veya üretilmekte olan nihai ürünü ara malı olarak kullanabilecek şekilde, mevcut tesise ileri ve/veya geriye doğru entegre olan, yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak kaideten aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımları ifade eder.

Öte yandan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2009/1 sıra numaralı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğinin 4 numaralı ekinde yer alan yatırım çeşitleri tanımları dikkate alınarak verdiği 24.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-738 sayılı özelgesinde özetle Hazine Müsteşarlığı/Ekonomi Bakanlığı tarafından yatırım teşvik belgesine bağlanan modernizasyon yatırımlarının da tevsi yatırımlara benzer özellikler taşıdığı belirtilmiştir.

2.6.2. Tevsi Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Dönemin Tespiti

KVK'nın 32/A maddesinin 4 numaralı fıkrası hükmü dikkate alındığında tevsi yatırımlara indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazanç ile indirimli kurumlar vergisi uygulanacak dönem aşağıdaki şekilde tespit edilecektir.

- tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazanca indirimli vergi oranı uygulanacak,
- kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise tevsi yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulanacak kazancın, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecek,
- bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlenmiş tutarları ile dikkate alınacak,
- tevsi yatırımlarda indirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanacaktır.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi halinde tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak değildir. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bü-

tünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle mükellefçe tespit edilmesi esastır.

2.6.3. Dönem Sonunda Kurumun Aktifine Kayıtlı Bulunan Toplam Sabit Kıymet Tutarının Tespiti

KVK'nın 32/A maddesinin 4 numaralı fıkrasına göre; tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi halinde tevsi yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı 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 belirlenecektir. Bu hükmün uygulamasında dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarının tespiti önem arz etmektedir.

Tevsi yatırımlardan doğan kazançlar için indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınacak dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı olan toplam sabit kıymet tutarının tespitinde aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

- Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymetlerden VUK'un 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla boş arazi-arsa ve amortismana tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması; sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.
- Sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının hesaplanması sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerleri dikkate alınacaktır. Enflasyon düzeltmesi dışında herhangi bir yeniden değerleme işleminin yapılmaması gerekmektedir.
- Birden fazla tevsi yatırımı bulunan kurumların oranlama yaparken sadece tevsi yatırıma konu hizmet ve üretim işletmesiyle ilgili sabit kıymetleri değil, kurumun aktifine kayıtlı olan ve amortisman mevzuunu oluşturan tüm sabit kıymetlerin toplamını dikkate almaları gerekmektedir.
- Hak kazanılan yatırıma katkı tutarına birden fazla yılda ulaşılması halinde her bir dönem itibarıyla indirimli oran uygulanacak kazanç, tevsi yatırım tutarının her bir dönem sonu itibarıyla kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenecektir.
- Mevcut sabit kıymet tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespit edileceği geçici vergilendirme dönemleri için, ilgili geçici vergilendirme döneminin son günü; hesap dönemleri için ise ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla tespit edilecek ve indirimli oran uygulanacak kazancın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı tabiidir.

2.6.4. Tevsi Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulama Örneği

(H) A.Ş. 2017 hesap döneminde yatırım teşvik belgesi kapsamında 2.000.000 TL tutarında tevsi yatırım harcaması yapmış olup söz konusu yatırım 2017 yılında tamamlanmıştır. Yatırım döneminde herhangi bir kazancı bulunmayan (H) A.Ş. bu dönemde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamıştır.

Söz konusu şirketin 2018 hesap döneminde ticari bilanço kârı 400.000 TL, kurumlar vergisi matrahı ise 200.000 TL'dir. Tevsi yatırımdan doğan kazanç ayrı bir şekilde tespit edilememiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %70)

(H) A.Ş.'nin dönem sonunda aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin tutarları aşağıdaki gibidir:

Sabit kıymetler	**Amortisman düşülmeden önceki brüt tutar**
250.Arazi ve Arsalar	1.500.000 TL
252.Binalar	4.000.000 TL
255.Demirbaşlar	2.000.000 TL
258.Yapılmakta Olan Yatırımlar	2.000.000 TL
TOPLAM	**9.500.000 TL**

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarının hesaplanmasında amortismana tabi olmayan boş arsa ve araziler dikkate alınmayacağından, oranlamada dikkate alınacak tutar (9.500.000 TL – 1.500.000 TL) 8.000.000 TL'dir.

$$\text{Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} = \frac{\text{Gerçekleşen tevsi yatırım tutarı}}{\text{Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı}} \times \text{Ticari bilanço kârı}$$

$$\text{Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} = \frac{2.000.000\ TL}{8.000.000\ TL} \times 400.000\ TL$$

$$= \%25 \times 400.000\ TL$$

$$= 100.000\ TL$$

Buna göre, indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacak olan matrah 100.000 TL, (H) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahından düşük olduğundan, bu tutarın tamamı indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu olacaktır.

Yatırıma katkı oranı %40 olduğundan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarı (2.000.000 TL x %40) 800.000 TL'dir.

- Kurumlar vergisi matrahı	:	200.000 TL
- İndirimli KV oranı [%22 - (%22 x %70)] = [%22 - %14,4]	:	%6,6
- İndirimli KV matrahı	:	100.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (100.000 TL x %6,6)	:	6.600 TL
- Genel orana tabi matrah (200.000 - 100.000 TL)	:	100.000 TL
- Genel orana göre hesaplanan KV (100.000 TL x %22)	:	22.000 TL
- Ödenecek toplam KV (6.600 TL + 22.000 TL)	:	28.600 TL

Yapılan tevsi yatırım nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi, diğer bir ifadeyle yararlanılan yatırıma katkı tutarı [(100.000 TL x %22) - (100.000 TL x %6,6)]

14.400 TL'dir. Buna göre, hak kazanılan 800.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (800.000 TL - 14.400 TL) 785.600 TL'lik kısmı için izleyen hesap dönemlerinde sadece bu yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, (H) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden kazanç elde etmiş olması halinde diğer şartları da taşıması kaydıyla bu kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olabilecektir.

2.7. Kanunda belirtilen şartlara uyulmaması halinde yapılacak işlemler

Hesap dönemi itibarıyla KVK'nın 32/A maddesinin 2 numaralı fıkrasında 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.

Dolayısıyla, anılan maddenin 2 numaralı fıkrasında verilen yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen hususlara uyulmaması halinde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir. Ancak, KVK'nın 32/A maddesinin 2 numaralı fıkrasında belirtilen şartların sağlanamaması dışında, haksız bir nedenle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilere ilişkin olarak vergi ziyaının gerçekleşeceği tabiidir.

2.8. Teşvik belgeli yatırımların devri

2.8.1. Yatırımın Faaliyete Geçmeden Önce Devredilmesi Durumu

KVK'nın 32/A maddesinin 6 numaralı fıkrasına göre, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları aynen yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi uygulamasından yararlanabilecektir. Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devreden kurumun bu yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanamayacağı tabiidir.

Diğer taraftan, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda yatırım döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

2.8.2. Yatırımın Kısmen veya Tamamen Faaliyete Geçmesinden Sonra Devredilmesi Durumu

KVK'nın 32/A maddesinin 7 numaralı fıkrasına göre, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, indirimli vergi uygulamasından

- devir tarihine kadar devreden,
- devir tarihinden sonra ise devralan,

ilgili mevzuatta belirtilen koşulları yerine getirmek kaydıyla yararlanabilecektir.

Örnek : (K) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 4.000.000 TL'dir. (K) A.Ş. 2018 hesap döneminde başladığı yatırım kapsamında bu dönemde 1.000.000 TL yatırım harcaması yapmış ve kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımdan anılan dönemde 125.000 TL kazanç elde etmiştir. (K) A.Ş. bu yatırımını, kısmen işletilmeye başlandığı 2018 hesap döneminin sonunda devretmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %60, vergi indirim oranı: %80). Buna göre;

Yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
= 4.000.000 TL x %60
= 2.400.000 TL

2017 hesap döneminde hak kazanılan yatırıma katkı tutarı = Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
= 1.000.000 TL x %60
= 600.000 TL

Bu yatırımdan elde edilen kazanca kurumlar vergisi %80 oranında indirimli uygulanacağı için, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar yatırımdan elde edilen kazanç [%22 - (%22 x %80)] %4,4 oranında kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yatırımdan (K) A.Ş. tarafından elde edilen 125.000 TL kazanç üzerinden (125.000 TL x %4) 5.000 TL kurumlar vergisi ödenecek olup ilk yıl yararlanılan yatırıma katkı tutarı;

[(125.000 TL x %22) - (125.000 TL x %4,4)] 22.000 TL olacaktır.

Dolayısıyla, kısmen işletilmeye başlanılan bu yatırımı devralan kurum, gereken koşulları yerine getirmek kaydıyla, 2.400.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (2.400.000 TL - 22.000 TL) 2.378.000 TL'lik kısmı için indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.

2.9. Yatırıma katkı tutarında endeksleme

6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 66 ncı maddesiyle KVK'nın 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere; *"Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır."* hükmü eklenmiştir. Yatırıma katkı tutarında endeksleme ile ilgili açıklama Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) ile yapılmıştır.

İlgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısmından sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda VUK hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Örnek : (L) A.Ş. yatırım teşvik belgesi kapsamında 2015 hesap döneminde başladığı yatırımını 15.10.2017 tarihinde tamamlamış ve 01.11.2017 tarihinde tamamen işletmeye başlamıştır.

(L) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının yatırıma katkı oranı %50 ve vergi indirim oranı %80 olup toplam yatırıma katkı tutarı 3.000.000 TL'dir. (L) A.Ş. toplam yatırıma katkı tutarının 800.000 TL'lik kısmını 2015 ve 2016 hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle kullanmıştır. Yatırımın tamamlandığı 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına

indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle 450.000 TL, bu yatırımından elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle de 250.000 TL olmak üzere yatırıma katkı tutarının toplam 700.000 TL'lik kısmından yararlanmıştır. 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, bu yatırımından elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarının 300.000 TL'lik kısmından faydalanmıştır.

Buna göre, (L) A.Ş. bu yatırımına ilişkin toplam yatırıma katkı tutarının kalan [3.000.000 TL – (800.000 TL + 700.000 TL + 300.000 TL)=] 1.200.000 TL'lik kısmını, 2019 yılı için VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırarak kullanabilecektir. 2019 yılı için belirlenen yeniden değerleme oranının %20 olması halinde, (L) A.Ş.'nin yeniden değerleme sonrasında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı

[1.200.000 TL x (1 + 0,20)=] 1.440.000 TL

olacaktır.

(L) A.Ş.'nin 2019 hesap döneminde bu yatırımından elde ettiği kazancının 2.500.000 TL olması halinde yararlanılacak yatırıma katkı tutarı [(2.500.000 TL x %22) – (2.500.000 TL x %4,4)] 440.000 TL ve bu durumda 2019 hesap dönemine devreden yatırıma katkı tutarı da (1.440.000 TL – 440.000 TL=) 1.000.000 TL olacaktır. (L) A.Ş. bu tutarı, 2020 yılı için VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırarak kullanabilecektir.

2.10. imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamalarıNDA KDV İadesi ve indirimli kurumlar vergisi uygulaması

7161 sayılı Kanunun 43 üncü maddesiyle değişik KVK'ya geçici 9 uncu madde ile mükelleflerin 2017, 2018 ve 2019 takvim yıllarında gerçekleştirdikleri imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamaları için, KVK'nın 32/A maddesinin (2/b) bendinde "%55", "%65" ve "%90" şeklinde yer alan kanuni oranların sırasıyla "%70", "%80" ve "%100" şeklinde uygulanacağı, anılan maddenin (2/c) bendinde "%50" şeklinde yer alan kanuni oranın ise "%100" şeklinde uygulanacağı hükmolunmuştur.

2012/3305 sayılı Bakanklar Kurulu Kararının geçici 8 nci maddesine göre 2012/3305 sayılı Bakanklar Kurulu Kararı ve daha önceki Bakanlar Kurulu Kararlarına istinaden imalat sanayine yönelik **(US-97 Kodu:15-37)** düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 01.01.2017 ile 31.12.2019 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için;

a) Bina-inşaat harcamalarında KDV iadesinin,

b) Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranlarının her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indiriminin de tüm bölgelerde %100 oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranının da %100 olmak üzere

yatırım teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanacağı belirtilmiştir.

2.11. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

2.11.1. Yapılmakta Olan Yatırım İle İlgili Harcamaların Doğrudan Gider Yazılması veya Aktifleştirilmesi Halinde İndirimli Kurumlar Vergisinin Uygulamasından Yararlanılıp Yararlanılmayacağı [263]

Yapılacak yatırımla ilgili olarak şirket personelinin yapmış olduğu otel, geçici konaklama, yol seyahat harcamaları ile personel eğitim giderleri, hukuk danışmanlığı, çeviri, sözleşmeler için ödenen damga vergisi harcamalarının kuruluş ve örgütlenme gideri olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesine göre,

Personele yapılan ücret ödemelerinin ise ayrıma gidilmeksizin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, «vergi indirimi» satırına yer verilmiş olan teşvik belgeleriniz kapsamında yapılan harcamaların yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınacağı tabiidir.

2.11.2. Teşvik Belgesi Kapsamında Başlanılan Yatırımlarda Vergi Teşviklerinden Ne Zamandan İtibaren Yararlanılacağı[264]

Teşvik belgesi kapsamında yapmakta olunan yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan geçici vergi döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

(…)Buna göre, KDV Kanununun 13/d maddesi uyarınca "yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri"ne ilişkin istisna uygulamasında, istisnanın başlangıç tarihi yatırım teşvik belgesinin alındığı tarih olup, bu tarihten sonra söz konusu belgeyi ibraz ederek yapacağınız belge kapsamındaki makine ve teçhizat alımlarına KDV istisnası uygulanabilecektir.

2.11.3. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Ve Tevsi Yatırımdan Elde Edilen Kazancın Ayrı Hesaplarda İzlenmek Suretiyle Tespit Edilememesi Halinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Kazancın Nasıl Tespit Edileceği[265]

Bakanlar Kuruluna tanınan yetki çerçevesinde belirlenen ve Hazine Müsteşarlığı/Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Anılan hükmün uygulanmasında bir yatırımın tevsi yatırım olarak kabul edilebilmesi için yatırım teşvik belgesinde yatırım cinsinin tevsi yatırım olarak belirtilmiş olması gerekmektedir. Tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü içinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olduğu hallerde kazanç ayrı hesaplarda takip edilecek, kazancın bu şekilde belirlenmesine imkan bulunmayan hallerde ise kazanç oranlama yapılmak suretiyle tespit edilecektir. Dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacak kazancın oranlama yapılmak

263 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/11/2012 tarih ve 11395140-105[262-2012/VUK-1- . . .]-3073 sayılı özelgesi.

264 Afyonkarahisar Defterdarlığı'nın 17/08/2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.03.10.00-GVK.ÖZLG.2011-2-28 sayılı özelgesi.

265 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-11-62-259 sayılı özelgesi.

suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak olmayıp kazancın firmalarca tespit edilmesi esastır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın ayrı bir şekilde belirlenmesine imkan bulunmayan hallerde indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanacağı kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir. Sabit kıymet ifadesinden ise Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerekmektedir. Oranlamada toplam sabit kıymet tutarı olarak üretimde kullanılsın kullanılmasın tüm amortismana tabi kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarları dikkate alınacaktır.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan "*Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlenmiş tutarları ile dikkate alınır.*" ifadesi ile kastedilen sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlenmiş değerinin dikkate alınması gerektiğidir. Dolayısıyla, gerekli şartların oluşması halinde yapılacak enflasyon düzeltmesi dışında başkaca bir değerleme yapılmayacaktır.

Öte yandan, tevsi yatırımdan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi halinde indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç yukarıda belirtildiği şekilde tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünerek bulunacak oranın vergi öncesi kâr/ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.

2.11.4. Hidroelektrik Santrali Yatırımı Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A Maddesinde Belirtilen Hükümlerden Yararlanılıp Yararlanılamayacağı [266]

2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının yürürlüğe girdiği tarihten önce alınan teşvik belgesine istinaden yapılan Regülatör ve Hidroelektrik Santrali yatırımı ile ilgili olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi hükmünden yararlanılması mümkün değildir.

2.11.5. Yatırım Teşvik Belgesine İstinaden Faydalanılan Desteğin Makine Alımında Kullanılması Halinde İndirimli Kurumlar Vergisine Konu Edilip Edilemeyeceği[267]

Teşvik belgesi kapsamında yapmakta olunan yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmakta olup Kalkınma Ajanslarından sağlanan desteğin indirimli kurumlar vergisine konu edilmesi mümkün değildir.

2.11.6. Teşvik Belgesine Bağlanmış Yatırımlar Çerçevesinde Finansal Kiralama Yoluyla İktisap Edilen Makineler Dolayısıyla İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasından Faydalanıp Faydalanılamayacağı[268]

2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlara ilişkin olarak finansal kiralama yoluyla iktisap edilen yatırım malları

266 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-702 sayılı özelgesi.

267 Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.25.15.01-2011-KVK-7215-2-10 sayılı özelgesi.

268 Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-14-42 sayılı özelgesi.

dolayısıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde indirimli kurumlar vergisinden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

2.11.7. Eğitim-Öğretim Kazanç İstisnasından Faydalanacak Şirketin İndirimli Kurumlar Vergisi Oranından Yararlanıp Yararlanamayacağı Ve İndirimli Kurumlar Vergisi Teşvikinin Uygulanmasına Ne Zaman Başlanılacağı Hususları[269]

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılmakta olan yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisinden yararlanılması mümkün olup okulunuzun faaliyete geçen kısmıyla ilgili Bakanlığımıza başvurarak eğitim-öğretim kazancı istisnasından faydalanılması halinde kurumlar vergisi matrahı doğmayacağından, söz konusu istisnanın uygulanacağı beş vergilendirme dönemini izleyen dönemlerde indirimli kurumlar vergisi teşvikinden faydalanılabilmesi mümkündür.

Öte yandan, yatırıma başlama tarihiyle ilgili olarak 2009/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ›de yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

2.11.8. Yatırım Teşvik Belgesinde Vergi İndirim Tutarının %90 Ve Yatırıma Katkı Oranının Da %60 Olarak Belirlendiği Belirtilerek, Vergi İndirim Tutarının Nasıl Hesaplanacağı İle Hangi Geçici Vergi Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisinden Faydalanamayacağı[270]

Yatırım teşvik belgeli 50 Yataklı Cerrahi Hastane yatırımı nedeniyle elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda takip ve tespit edilerek indirimli oran uygulanacak kazanç tutarının Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine göre tespit edilmesi ve yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.11.9. Tevsi Yatırım Kapsamında Bazı Ünitelerin Tamamlama Vizesinden Önce Üretime Başlaması Halinde İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanmaya Ne Zaman Başlanacağı[271]

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisinden Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yararlanabileceğinden, tevsi yatırım kapsamında kısmen işletilmeye başlanılan ünitelerden elde edilen kazançlar nedeniyle, yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, anılan Kararın “Yatırımın süresi ve tamamlama vizesi” başlıklı 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtildiği üzere, yatırımların öngörülen süre içinde tamamlanamaması veya 4 üncü maddede belirtilen asgarî yatırım tutarlarına uyulmaması hâlinde, teşvik belgelerinin iptal edilerek veya kısmî olarak müeyyide uygulanarak, sağlanmış olan destek unsurlarının ilgili mevzuat çerçevesinde yatırımcılardan geri alınacağı tabiidir.

269 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 09/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-1561 sayılı özelgesi.

270 Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 09/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.25.15.01-2010-KV-2255-2-3 sayılı özelgesi.

271 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 10/11/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-32/A-46 sayılı özelgesi.

2.11.10. Nevi Değişikliği Yoluyla Münfesih Hale Gelen Limited Şirketin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması[272]

Buna göre, şirketiniz tür değişikliği yoluyla münfesih hale gelen limited şirketin devamı olduğundan, limited şirket adına düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde ettiğiniz kazançlar için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmanız mümkündür. Öte yandan, Ekonomi Bakanlığına müracaat edilmesi ve yatırım teşvik belgesinin anonim şirket adına revize edilerek tescil edilmesi gerekmektedir.

2.11.11. Tevsi Yatırımda İndirimli Kurumlar Vergisi Hesaplanması[273]

- 2012/3305 sayılı BKK'ya göre alınmış yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımınız devam ederken, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara BKK'nın 15 inci maddesinin beşinci fıkrası dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

"Yatırım dönemi" ifadesinden, yatırıma fiilen başlanıldığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması; yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün dikkate alınması gerekmektedir.

Bu uygulama dışında, yatırımın tamamlanma oranı veya benzeri herhangi bir hesaplama yapılmayacaktır.

- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi; aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismana tabi tutulması mümkün bulunmakta olup 163 ve 334 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan faiz giderleri ve kur farkları, indirimli kurumlar vergisine esas olan yatırıma katkı tutarını değiştirmeyecek, Ekonomi Bakanlığının teşvik belgesine göre belirlenen indirimli kurumlar vergisine esas yatırıma katkı tutarı finansman giderleri dolayısıyla artmayacak veya azalmayacaktır.

- Tevsi yatırımlarda, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymet tutarının hesabında bu kıymetlerin birikmiş amortismanlar düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması, "sabit kıymet" ifadesinden de Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla arazi-arsa ve amortismana tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili harcamaların indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak kazancın tespitinde dikkate alınmaması gerekmektedir.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı bir şekilde tespitinin mümkün olmaması halinde, indirimli oran uygulanacak kazancın hesaplanmasında tevsi yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenen oran her yıl ayrı ayrı tespit edilerek uygulanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan "Bu hesaplama sırasında

272 Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26/02/2015 tarih ve 51421814-125[19-2014/146]-40 sayılı özelgesi.

273 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/04/2014 tarih ve 84098128-125[32A-201322]-436 sayılı özelgesi.

işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlenmiş tutarları ile dikkate alınır." ifadesi ile kastedilen ise sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlenmiş değerinin dikkate alınması gerektiğidir. Dolayısıyla, gerekli şartların oluşması halinde yapılacak enflasyon düzeltmesi dışında başkaca bir değerleme yapılmayacaktır.

Ayrıca mevcut sabit kıymet tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespit edileceği geçici vergilendirme dönemleri için, ilgili geçici vergilendirme döneminin son günü; hesap dönemleri için ise ilgili hesap döneminin son günü itibariyle tespit edilecek ve indirimli oran uygulanacak kazancın bulunmasında dikkate alınacaktır.

Bu çerçevede, tevsi yatırımdan elde edilen kazanç hesaplanırken bulunan oran bütün bir yılın gelirine uygulanacaktır.

2.11.12. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması[274]

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- 2012/3305 sayılı BKK'ya göre düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımın kısmen faaliyete geçmiş olması halinde, gerek yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazanca gerekse anılan BKK›nın 15 inci maddesinin beşinci fıkrası ve geçici 5 inci maddesi dikkate alınarak diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesi mümkündür.

- 2013 hesap döneminde geçerli olan (yatırım teşvik belgesi revize edilmeden önce) yatırıma katkı ve indirimli kurumlar vergisi oranları çerçevesinde ve düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle bahse konu teşvik belgesi kapsamında bu dönemde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisinden yararlanılması mümkün olup, yararlanılamayan yatırıma katkı tutarlarının 2014 ve müteakip yıllarda diğer faaliyet kazançları ve yatırımdan elde edilen kazançlara da uygulanması mümkün bulunmaktadır.

- Ekonomi Bakanlığınca 04.09.2015 tarihli revize edilmiş yatırım teşvik belgenizde yatırıma katkı oranı %20'den %30'a çıkarıldığından, diğer faaliyet kazançları ile yatırım dolayısıyla elde edilecek kazançlara, 04.09.2015 tarihinden önceki dönemler için revize öncesi yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı tutarı; bu tarihten sonra oluşan kazançlara ise revize edilmiş yatırıma katkı tutarı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

2.11.13. Komple Yeni Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi[275]

Anılan Tebliğin "Tanımlar" başlıklı 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde; komple yeni yatırım, mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa ve bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya mevcut tesisi ile altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımlar olarak ifade edilmiştir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazançların, teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma ilişkin gelir ve giderler ayrı hesaplarda takip edilmek suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, … tarihinde tamamlama vizesi yapılan yatırım teşvik belgesinde "komple yeni yatırım" olarak dikkate alınan otelin işletilmesinden elde edilen kazancın, bu otele ilişkin gelirler ve katlanılan giderlerin ayrı alt hesaplarda

274 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03/10/2016 tarih ve 17192610-125[ÖZG-15/59]-228 sayılı özelgesi

275 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10/06/2016 tarih ve 17192610-125[ÖZG-2015-55]-147 sayılı özelgesi

takip edilmek suretiyle ayrıştırılarak tespit edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, işin mahiyetine en uygun dağıtım anahtarı kullanılarak hesaplanan ortak gider paylarının kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün olup, bu şekilde tespit edilen kazanca yatırım teşvik belgesinde belirlenen oranlar dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır.

2.11.14. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Kıymetlerin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Dikkate Alınacak Yatırıma Katkı Tutarın Belirlenmesinde Hangi Tutarın Dikkate Alınacağı[276]

Bu hüküm ve açıklamalar ile Ekonomi Bakanlığının … tarih ve … sayılı yazısında belirtilen, "Yatırım teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama yoluyla temin edilen makine ve teçhizatın halen kiralama süreleri devam etse dahi tamamlama vizesinde, firmanız muhasebe kayıtlarında "260.Haklar Hesabında" belirtilen mal bedeli tutarı dikkate alınarak işlem yapılmaktadır." görüşü çerçevesinde, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınacak yatırıma katkı tutarının belirlenmesinde, yatırım teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama yoluyla edinilen iktisadi kıymetler için Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde "260. Haklar Hesabı"nda yer alan tutarın dikkate alınması gerekmektedir.

2.11.15. Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Kazanç Elde Edilmesi Durumunda Yatırımın Kısmen veya Tamamen İşletilmeye Başlanıldığı Dönemde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasından Nasıl Yararlanılacağı[277]

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2012/3305 sayılı BKK kapsamında düzenlenmiş bahse konu YTB kapsamındaki yatırım devam ederken, yatırıma başlanmış sayılmak için öngörülen harcama tutarının gerçekleşmesiyle birlikte, toplam yatırım tutarı olan 19.000.000 TL ile yatırıma katkı oranının (0.40) çarpılması suretiyle bulunacak toplam yatırıma katkı tutarının (19.000.000 x 0.40 = 7.600.000 TL) yarısını yani 3.800.000 TL'yi geçmemek ve fiilen gerçekleştirilen yatırım harcamasını aşmamak üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Diğer taraftan, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle bu dönemde faydalanılabilecek yatırıma katkı tutarına ulaşılması durumunda yatırım döneminde indirimli vergi uygulamasına son verilmelidir. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlanmasıyla birlikte, yatırım döneminde faydalanılan tutardan sonra kalan yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar tevsi yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür. İndirimli kurumlar vergisinin, tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenerek tespit edilebilmesi halinde, bu kazanca; kazancın ayrı şekilde tespit edilmesinin mümkün olmaması halinde ise, yapılan yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanmasıyla bulunan kazanca uygulanacağı tabiidir.

2.11.16. Tamamlanmış Bina Alımı İçin Yapılan Harcamaların İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanıp Yararlanmayacağı[278]

Buna göre, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan elde edilen kazanca teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi

276 Kırşehir Defterdarlığı'nın 10/05/2016 tarih ve 66491453-007-3 sayılı özelgesi

277 Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10/05/2016 tarih ve 50426076-125[32/A-2015/20-260]-87 sayılı özelgesi

278 Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/08/2017 tarih ve 85373914-125[49.01.27]-96176 sayılı özelgesi

uygulanması esas olup, üretim faaliyetlerinizde kullanmak üzere aldığınız binaya ilişkin harcamaların Ekonomi Bakanlığınca mevcut yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli vergi uygulaması açısından yatırıma katkı tutarının tespitinde dikkate alınacak unsurlar arasında değerlendirilmesi durumunda, yatırıma katkı tutarının hesabında bahse konu bina alımı için yapılan harcamalar da dikkate alınmak suretiyle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

2.11.17. Komple Yeni Yatırımda İndirimli Kurumlar Vergisi Hesaplanacak Kazancın Tespiti[279]

Buna göre, eski fabrikada ve teşvik belgesine konu komple yeni yatırım kapsamındaki yeni fabrikalarda iç içe geçmiş şekilde üretilerek satışı yapılan ürünlerin satışından elde edilen kazancın, sadece yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirdiğiniz komple yeni yatırımınızdan kaynaklanan kısmı indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Üretimin bir kısmının eski fabrikanızda bir kısmının da yeni fabrikalarınızda gerçekleştirildiği dikkate alındığında, işin mahiyetine uygun bir dağıtım anahtarı kullanılarak üretilen bu ürünlerin satışından elde edilen kazancın yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımlarınıza isabet eden kısmının ayrıştırılması ve bu suretle tespit edilen yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

Öte yandan, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirimli kurumlar vergisinden yararlanılmış olması halinde, indirimli kurumlar vergisinden yararlanılmak üzere ilgili dönemlere ilişkin geçici vergi beyannamelerinin düzeltmesine gerek bulunmamaktadır.

2.11.18. Yatırım Tamamlama Vizesi Gerçekleştirilen Yatırımın Kiraya Verilmesi Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması[280]

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, yatırım teşvik belgesine konu olan okul yatırımınızın tamamlanmasını müteakip şirketiniz tarafından kiraya verilmesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi uyarınca indirimli kurumlar vergisi desteğinden yararlanılması açısından engel teşkil etmemekte olup, gerekli izinlerin alınması, Yatırım Teşvik Belgesinde "Vergi İndirimi" satırına yer verilmiş olması, sahip olunan yatırım teşvik belgesinin yararlanılacak destek unsurları yönünden geçerliliğini koruması ve genel esaslar çerçevesinde ilgili mevzuatta belirtilen koşulların aynen yerine getirilmesi kaydıyla, şirketiniz tarafından inşa edilen okulun kiraya verilmesinden elde edilecek kazancınıza indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

2.11.19. 2015 ve 2016 Yıllarında Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması[281]

Bu hüküm uyarınca, Bakanlar Kuruluna tanınan yetki çerçevesinde belirlenen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 2016/9139 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda

279 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27/12/2017 tarih ve 38418978-125[32A-15/4]-531740 sayılı özelgesi

280 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/01/2018 tarih ve 17192610-125[ÖZG-17/14] – 46 sayılı özelgesi

281 Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/01/2018 tarih ve 50426076-125[32/A-2017/20-314]-782 sayılı özelgesi

Değişiklik Yapılmasına Dair Kararın 4 üncü maddesiyle 2012/3305 sayılı Kararın 15 inci maddesinin beşinci fıkrası «*Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.*" şeklinde değiştirilmiştir.

Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32.2.5. Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması" başlıklı bölümünde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar doğrultusunda, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeniz kapsamında 10.07.2015 tarihinde başladığınız ve halen devam etmekte olan yatırımınıza ilişkin olarak, 2012/3305 sayılı Kararın 15 inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen oranlara göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirdiğiniz yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım dönemi içinde yer alan 2016 ve izleyen hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, yatırımınıza başladığınız 2015 hesap dönemi içinde diğer faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançlara 2015/7496 sayılı Karar ile 2012/3305 sayılı Karara eklenen geçici 5 inci maddede yer alan oran dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceği tabiidir.

3. KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELERİN (KOBİ) BİRLEŞMELERİNDE KURUMLAR VERGİSİ ORANININ İNDİRİMLİ UYGULANMASI

6770 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle 27.01.2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere KVK'nın 32 nci maddesine eklenen 5 numaralı fıkrası ile küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanması vergi mevzuatımızda yer bulmuştur.

Mezkur madde: *"(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 Bakanlar Kurulu; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."* şeklindedir.

KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanması ile ilgili açıklamalar Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 12) ile yapılmıştır.

3.1. KOBİ kavramının tanımı

19.10.2005 tarihli ve 2005/9617 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde Küçük ve orta büyüklükte işletme (KOBİ); ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi

biri 40.000.000 TL'yi aşmayan ve anılan Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimler veya girişimler olarak tanımlanmıştır.

KVK'nın 32 nci maddesinin 5 numaralı fıkrasının uygulanması bakımından KOBİ;

- birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve
- aynı hesap dönemine ilişkin gelir tablosunda yer alan yıllık net satış hasılatı veya bu dönemin sonunda çıkarılan bilançonun aktif toplamından herhangi biri 40.000.000 TL'yi aşmayan

işletmeleri ifade etmektedir.

Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam etme kriterinin tespitinde, sigorta bildirgeleri esas alınmak suretiyle hesaplanan yıllık ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

Örnek **:** (A) Ltd. Şti. 2018 hesap döneminde vermiş olduğu sigorta bildirgelerine göre on iki aylık dönem boyunca toplam 2.892 çalışan bildiriminde bulunmuştur. Ayrıca 31.12.2018 tarihli bilançosunun aktif toplamı 45.000.000 TL olup, 2018 hesap dönemine ait gelir tablosuna göre net satış hasılatı 34.000.000.-TL'dir.

(A) Ltd. Şti.'nin 2018 hesap dönemine ilişkin yıllık ortalama çalışan sayısı (2.892 / 12 = 241) 250'nin altında olduğundan ve bu dönemin sonunda çıkarılan bilançosunun aktif toplamı her ne kadar kırk milyon Türk Lirasının üzerinde olsa da yıllık net satış hasılatı 40.000.000 TL'yi aşmadığından, 2019 yılında gerçekleştirilecek birleşmeler açısından (A) Ltd. Şti. Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulamasında KOBİ niteliğini haiz bulunmaktadır.

Bir kurum, 250'den az işçi çalıştırmakla birlikte, bir önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışları ve net aktif toplamının her ikisi de 40.000.000 TL'den fazla ise KOBİ kapsamında değerlendirilmeyecektir.

3.2. KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasının şartları

KVK'nın 32 nci maddesinin 5 numaralı fıkrası hükmü kapsamında, KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

- Birleşmenin, KVK'nın 19 uncu maddesinin 1 numaralı 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.

3.2.1. Birleşmenin, KVK'nın 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması

KVK'nın 32 nci maddesinin 5 numaralı fıkrasının uygulaması bakımından birleşme, KOBİ'lerin mezkur Kanunun 19 uncu maddesinin 1 numaralı fıkrası kapsamında gerçekleştirdikleri devirleri ifade etmektedir. Dolayısıyla, mükelleflerin indirimli kurumlar vergisinden yararlanılabilmesi için birleşmenin, aşağıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması,
- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

3.2.2. Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması

KVK'nın 32 nci maddesinin 5 numaralı fıkrası hükmünün uygulanması bakımından birleşen kurumların KOBİ niteliğini taşımaları şarttır.

Buna göre, KOBİ niteliğinde olmayan kurumlarla gerçekleştirilen devirler dolayısıyla anılan fıkra hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

3.2.3. Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması

KVK'nın 32 nci maddesinin 5 numaralı fıkrası hükmünden sadece, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden KOBİ'lerin yararlanabilir. Bu kapsamda, birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz olmaları ve fiilen de üretim faaliyetiyle iştigal etmeleri şarttır.

Dolayısıyla,

- sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya
- fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmekle birlikte sanayi sicil belgesini haiz olmayan

KOBİ'ler, diğer şartları taşısalar dahi KVK'nın 32 nci maddesinin 5 numaralı fıkrası hükmünden yararlanamazlar.

3.3. Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

KVK'nın 32 nci maddesinin 5 numaralı fıkrası kapsamında, şartları sağlayan KOBİ'lerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına, Bakanlar Kurulunca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Örnek **:** 01.08.2018 tarihinde KOBİ niteliğindeki (A) Ltd. Şti., KOBİ niteliğindeki mevcut (B) A.Ş.'ye KVK'nın 19 uncu maddesinin 1 numaralı fıkrası kapsamında devrolunmuştur. Buna göre,

- (A) Ltd. Şti.'nin

- 01.01.2018 - 01.08.2018 kıst döneminde ve

- (B) A.Ş.'nin de;

- 01.01.2018 – 31.12.2018 hesap döneminde,

- 01.01.2019 – 31.12.2019 hesap döneminde,

- 01.01.2020 – 31.12.2020 hesap döneminde

münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, KVK'nın 32 nci maddesinin 5 numaralı fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacaktır.

3.4. KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasına ilişkin diğer hususlar

Mükelleflerin, üretim faaliyetleri dışında elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanmayacaktır.

KVK'nın 32 nci maddesinin 5 numaralı fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacak kazançlar münhasıran üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar olduğundan, birleşilen kurumun muhasebe kayıtlarını üretim faaliyetlerine ilişkin kazançlarını diğer kazançlarından ayrı olarak tespitine imkan verecek şekilde tutması gerekmektedir.

Devir tarihinden sonra, devir tarihi itibarıyla faaliyette bulunulan alanlardan farklı alanlarda üretim faaliyetlerine başlanılması halinde, bu yeni üretim faaliyetlerinden kalan süre içerisinde elde edilen kazançlara da KVK'nın 32 nci maddesinin 5 numaralı fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanabilecektir.

Birleşmeden sonra birleşilen kurumun KOBİ niteliğini kaybetmesi münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

4. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ

6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 4 üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun yeniden düzenlenen mülga mükerrer 121 inci maddesi ile vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi 01.01.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 08.03.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimine ilişkin usul ve esaslar 301 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

4.1. Yasal Düzenleme

6824 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile değişik Gelir Vergisi Kanunu'nun 121 inci maddesi aşağıdaki şekildedir.

"Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi

MÜKERRER MADDE 121- 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 (305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 1.200.000 TL) Türk lirasından 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 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.) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması (Her bir beyanname itibarıyla (7162 sayılı kanunun 3 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:30.01.2019) 250 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz.) (7162 sayılı kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük:30.01.2019) Vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.,

2. 1 numaralı bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları 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. 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 hüküm, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bu maddede geçen vergi beyannamesi ve vergi ibareleri, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri ile bu 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."

4.2. Vergi İndiriminden Yararlanacak Olanlar

301 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4 üncü bölümünde belirtilen şartları taşımaları kaydıyla vergi indiriminden;

- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar,

- Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri

yararlanabileceklerdir.

4.3. Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları

301 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 3 üncü bölümünde belirtilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için;

a) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması,

b) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması,

c) Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

ç) Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması

şarttır.

4.3.1. İlgili Dönem Beyannamelerinin Kanuni Süresi İçerisinde Verilmiş Ve Bu Beyannameler Üzerine Tahakkuk Eden Vergilerin De Kanuni Süresi İçerisinde Ödenmiş Olması

İndirimden yararlanılabilmesi için mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken gelir veya kurumlar vergisi, katma değer vergisi, muhtasar gibi tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de kanuni süresi içerisinde ödemiş olmaları gerekmektedir.

Öte yandan, kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir.

Ayrıca, her bir beyanname itibarıyla 250 TL'ye kadar yapılan eksik ödemeler, söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartının ihlali anlamına gelmez. Vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.

Örnek 1: (A) A.Ş.'nin 2018 hesap dönemine ilişkin olarak 25.04.2019 tarihinde vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden 2.400.000 TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır.

2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içerisinde ödemiş olan (A) A.Ş., 02.05.2018 tarihinde Aralık 2016 dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin

pişmanlıkla beyanname vermiş ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içinde ödemiştir.

Buna göre, (A) A.Ş. tarafından, 2018 yılı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmesi şartı da dahil olmak üzere, diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, Aralık 2016 dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin pişmanlıkla beyanname verilmiş olması, vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 2: (B) A.Ş.'ye başvurusuna istinaden Maliye Bakanlığı tarafından 01.06.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 Haziran - 31 Mayıs özel hesap dönemi tayin edilmiştir.

(B) A.Ş.'nin indirimden yararlanması açısından "indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmesi" şartının sağlanıp sağlanmadığının tespitinde 01.01.2017 – 31.12.2017, 01.01.2018 -31.05.2018 ve 01.06.2018 – 31.05.2019 dönemleri dikkate alınacaktır. (B) A.Ş., bu dönemlere ilişkin vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve tahakkuk eden vergileri kanuni süresi içerisinde ödemiş olması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla vergi indiriminden yararlanabilecektir.

4.3.2. İlgili Dönemlere İlişkin Olarak Beyana Tabi Vergi Türleri İtibarıyla İkmalen, Re'sen Veya İdarece Yapılmış Bir Tarhiyat Bulunmaması

Mükelleflerin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir. Söz konusu dönemler için haklarında ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunan mükellefler, tarhiyatın kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın, indirimden yararlanamayacaktır.

Öte yandan, söz konusu dönemlere ilişkin olarak ikmalen, re›sen veya idarece yapılan tarhiyatların indirimin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla vergi indiriminden yararlanılması mümkün olacaktır. Ancak, yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararları, uzlaşma veya düzeltme hükümleri ile kısmen ortadan kaldırılması durumunda ise indirimden yararlanılamayacaktır.

Örnek: (Ç) Ltd. Şti., 2016, 2017 ve 2018 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kanuni süresi içerisinde ödemiştir. (Ç) Ltd. Şti. adına Ağustos 2015 vergilendirme dönemi için katma değer vergisi yönünden 2017 yılında vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 120.000 TL ikmalen KDV tarhiyatı yapılmıştır. Ancak, söz konusu tarhiyata karşı mükellef tarafından dava açılmış ve 13.04.2019 tarihi itibarıyla kesinleşen yargı kararıyla tarhiyat tamamen kaldırılmıştır.

(Ç) Ltd. Şti. hakkında yapılan ve indirimin hesaplanacağı 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce kesinleşmiş mahkeme kararıyla tamamen kaldırılan bu tarhiyat, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, anılan şirketin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, (Ç) Ltd. Şti., hakkında yapılan söz konusu tarhiyatın indirimin hesaplanacağı 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken

süreden sonraki bir tarihte (örneğin 04.06.2019 tarihinde) kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması halinde 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarih itibarıyla indirim şartlarını sağlayamadığından bu hesap dönemine ilişkin olarak söz konusu indirimden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, (Ç) Ltd. Şti. hakkında yapılan tarhiyatın 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması nedeniyle, söz konusu tarhiyat 2019 hesap dönemine ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde indirimden yararlanılmasını etkilemeyecektir.

4.3.3. Vergi İndiriminin Hesaplanacağı Beyannamenin Verildiği Tarih İtibarıyla Vergi Aslı (Vergi Cezaları Dâhil) 1.000 TL'nin Üzerinde Vadesi Geçmiş Borcunun Bulunmaması

Mükelleflerin, vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dahil) 1.000 TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması gerekmektedir.

Söz konusu 1.000 TL'lik borcun hesabında Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları ile vergi cezalarının (vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu 1.000 TL'lik borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır.

Örnek 1: (D) A.Ş. 2016, 2017 ve 2018 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içerisinde ödemiştir. Ancak, 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla beyannamesini veren ve bu tarih itibarıyla Şubat 2019 vergilendirme dönemine ilişkin 18.500 TL vadesi geçmiş katma değer vergisi borcu bulunan (D) A.Ş., diğer şartları sağlamış olsa da 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

Örnek **2:** 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 18.04.2019 tarihinde veren (E) Ltd.Şti.'nin bu tarih itibarıyla Kasım 2015 vergilendirme dönemine ait vadesi geçmiş 850 TL gelir stopaj vergisi borcu ile vadesi geçmiş 2.600 TL motorlu taşıtlar vergisi borcu bulunmaktadır.

Buna göre, (E) Ltd. Şti.'nin her ne kadar toplamda 3.450 TL vadesi geçmiş vergi borcu bulunsa da vergi indirimi uygulamasında 1.000 TL'lik sınırın aşılıp aşılmadığının tespitinde sadece beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler dikkate alınacağından, 2.600 TL motorlu taşıtlar vergisi borcu dikkate alınmayacak ve 850 TL'lik gelir stopaj vergisi borcu (E) Ltd. Şti.'nin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 3: 02.01.2019 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş ve 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla ödenmemiş 2.000 TL özel usulsüzlük cezası borcu bulunan (F) Ltd. Şti., 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

4.3.4. Vergi İndiriminin Hesaplanacağı Beyannamenin Ait Olduğu Yıl İle Önceki Dört Takvim Yılında Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu Maddesinde Sayılan Fiillerin İşlenmemiş Olması

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında VUK'un kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilen mükellefler vergi indiriminden yararlanamayacaklardır.

Örnek: (G) Ltd. Şti., 2016, 2017 ve 2018 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de kanuni süresinde ödemiştir. 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini verdiği tarih itibarıyla hakkında 2014, 2015, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında VUK'un 359 uncu maddesinde sayılan fiillerden herhangi birini işlediğine ilişkin bir tespit bulunmaması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla, Bay (G) bu takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanabilecektir.

4.3.5. Vergi İndirimi Uygulaması

Vergi indirimine ilişkin şartları haiz mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır. Vergi indirimi tutarı, her hal ve takdirde 1 milyon Türk lirasından **(***305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 1.200.000 TL)* fazla olamayacaktır. Bu suretle hesaplanan vergi indirimi tutarı, öncelikle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilebilecektir. Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

Örnek 1: Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını sağlayan ve 2018 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisi 26.000.000 TL olan (H) A.Ş.'nin bu hesap dönemine ilişkin olarak yurtiçinde kesinti suretiyle ödemiş olduğu kurumlar vergisi tutarı 600.000 TL'dir. (H) A.Ş. aynı döneme ilişkin olarak ayrıca 23.000.000 TL geçici vergi ödemiştir.

Vergi indirimi tutarı = Hesaplanan kurumlar vergisi x İndirim oranı

Vergi indirimi tutarı = 26.000.000 TL x 0,05

Vergi indirimi tutarı = 1.300.000 TL

olarak hesaplanmış olsa da (H) A.Ş.'nin 2018 hesap döneminde yararlanabileceği vergi indirimi tutarı 1.200.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre, (H) A.Ş. vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Hesaplanan Kurumlar Vergisi			26.000.000 TL
B. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı			1.200.000 TL
C. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı			23.600.000 TL
Kesinti Suretiyle Ödenen Vergi	*600.000 TL*		
Ödenen Geçici Vergi	*23.000.000 TL*		
Ç. Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi		**(A-C)**	2.400.000 TL
D. Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı			1.200.000 TL
E. Ödenecek Kurumlar Vergisi		**(Ç-D)**	1.200.000 TL

Örnek 2: (I) A.Ş. 2018 hesap dönemine ilişkin olarak kanuni süresinde verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği matrah üzerinden 100.000 TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (I) A.Ş.'nin 2018 hesap dönemine ait ödemiş olduğu geçici vergi tutarı 98.000 TL'dir.

Vergi indirim tutarı = Hesaplanan kurumlar vergisi x İndirim oranı

Vergi indirimi tutarı = 100.000 TL x 0,05

Vergi indirimi tutarı = 5.000 TL

olarak hesaplanmıştır.

Buna göre, (I) A.Ş. vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Hesaplanan Kurumlar Vergisi		100.000 TL
B. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı		5.000 TL
C. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı		98.000 TL
Ödenen Geçici Vergi	98.000 TL	
Ç. Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	**(A-C)**	2.000 TL
D. Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı		2.000 TL
E. Ödenecek Kurumlar Vergisi	**(Ç-D)**	0 TL
F. Devreden Vergi İndirimi Tutarı	**(B-D)**	3.000 TL

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilemeyen 3.000 TL'lik vergi indirimi tutarı, 2018 hesap dönemine ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içerisinde (25.04.2020 tarihine kadar), mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. (I) A.Ş. tarafından bu süre içerisinde mahsup edilemeyen vergi indirimi tutarları ise red ve iade olunmayacaktır.

3.3.6. Şartların İhlali Halinde Yapılacak İşlemler

- Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Örnek **1:** (K) Ltd. Şti., 25.04.2019 tarihinde vermiş olduğu 2018 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanmış ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri 30.04.2019 tarihinde ödemiştir.

Ancak, Ağustos 2017 vergilendirme dönemi için katma değer vergisi yönünden 26.10.2019 tarihinde (K) Ltd. Şti. adına vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 200.000 TL ikmalen KDV tarhiyatı yapılmıştır.

(K) Ltd. Şti. vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatı dava konusu etmiş ve dava mükellef aleyhine sonuçlanarak 05.03.2021 tarihinde kesinleşmiştir.

Buna göre, (K) Ltd. Şti.'nin 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanmış olduğu vergi indirimi tutarı dolayısıyla ödemediği kurumlar vergisi tutarı, tarhiyatın kesinleştiği tarih itibarıyla (05.03.2021 tarihinde) vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

SEKİZİNCİ BÖLÜM
UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Örnek 1 **:**

Kavaklıdere Vergi Dairesi mükellefi olan NAZEN A.Ş.'nin 2018 hesap dönemi ticari bilanço karı 12.000.000 TL'dir. Mükellef kurumun ticari bilanço karı şu kalemlerden oluşmaktadır.

Ticari Kazanç	5.800.000,00
Canberk A.Ş.'den alınan Kar Payı	1.200.000,00
İştirak Hissesi Satış Kazancı	5.000.000,00

Mükellef kurumun 2017 hesap döneminden 2018 hesap dönemine devreden ve yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı 550.000 TL'dir. (Söz konusu yatırım indirimi, 4842 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden sonra başlanılan yatırım ile ilgili olarak yapılan yatırım harcamasından kaynaklanmaktadır.)

Mükellef kurum 2018 hesap dönemi kurum kazancının vergi ve yasal yükümlükler sonrasında kalan tutarın dağıtılmamasına karar vermiştir.

i- Kurumlar vergisinin hesaplanması

TİCARİ BİLANÇO KÂRI		12.000.000,00
ZARAR OLSA DAHİ İND. İST. VE İND.		5.500.000,00
-İştirak Kazancı (KVK Mad. 5/1-a)	1.200.000,00	
-Taşınmaz veya İşt.Sat.İstisnası (KVK Mad.5/1-e)	3.750.000,00	
(5.000.000,00 x %75 =)		
-Yatırım İndirimi	550.000,00	
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI		12.000.000,00
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI		5.500.000,00
KÂR		6.500.000,00
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)		6.500.000,00
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ		1.430.000,00

ii- Gelir vergisi tevkifatının hesaplanması

Tam mükellef kurumlarca GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yer alanlara dağıtılan kâr payları üzerinden tevkifat yapılacak olup, bu bentlerde yer alanların dışındakilere dağıtılan kâr payları üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi dönem karının dağıtılmayarak işletmede bırakılması durumunda da tevkifat yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır.

Kurum kazancının dağıtılmaması durumunda gelir vergisi tevkifatı yükümlülüğü söz konusu olmadığından mükellef kurum tarafından 2018 yılı içinde elde edilen ve dağıtılmayarak işletmede bırakılan kazançlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Örnek 2 :

Kanuni merkezi Çorum'da bulunan PAMUK A.Ş. tekstil ürünleri üretimi ve pazarlaması faaliyeti ile iştigal etmektedir. Mükellef kurum genel kurulu 2018 hesap dönemine ait vergi ve yasal yükümlülükler sonrasında kalan tutarın ortaklara dağıtılmayarak işletmede bırakılmasına karar vermişlerdir.

Mükellef kurumun 2018 hesap dönemi faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Ticari Bilanço Karı	6.000.000,00
İştirak Kazancı	1.800.000,00
Yatırım İndirimi *(GVK'nın mülga 19 uncu maddesi kapsamında)*	2.600.000,00
K.K.E.G.	800.000,00

i. Kurumlar vergisinin hesaplanması:

TİCARİ BİLANÇO KÂRI		6.000.000,00
K.K.E.G.		800.000,00
ZARAR OLSA DAHİ İND. İST. VE İND.		4.400.000,00
-İştirak Kazancı (KVK Mad. 5/1-a)	1.800.000,00	
-Yatırım İndirimi	2.600.000,00	
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI		6.800.000,00
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI		4.400.000,00
KÂR		2.400.000,00
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)		2.400.000,00
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ		528.000,00

ii. Gelir vergisi tevkifatının hesaplanması:

Kurumlar vergisi mükelleflerinin dönem karının GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde belirtilenlere dağıtılan kısmı üzerinden GVK'nın 94 üncü maddesinin (6/b-i) ve (6/b-ii) alt bentleri ya da KVK'nın 15 inci veya 30 uncu maddeleri uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak örneğimizde yer alan mükellef kurum, 2018 hesap dönemi karının dağıtılmaması kararı almış olduğundan dolayı kâr dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacaktır.

Diğer taraftan mükellef kurumun yararlandığı yatırım indiriminin 4842 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılan müracaata istinaden düzenlenen teşvik belgesi kapsamında yapmış olduğu yatırım harcamasından kaynaklanmış olsa idi söz konusu yatırım indirimi üzerinden GVK'nın geçici 61 inci maddesi uyarınca %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktı.

Örnek 3 :

Kanuni merkezi Antalya'da bulunan GAZPOR A.Ş., inşaat faaliyetleri ile uğraşmaktadır. Mükellef kurumun 2018 hesap dönemi faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi olup 2018 hesap dönemi karının tamamının ortaklara dağıtılmasına

karar verilmiştir. Firmanın tek ortağı Gazi PORTAKAL isimli şahıstır.

Ticari Bilanço Karı	7.000.000,00
İştirak Kazancı	1.100.000,00
Yurt Dışı İnşaat Onarım Kazancı	1.300.000,00
K.K.E.G.	400.000,00

i- Kurumlar vergisinin hesaplanması:

TİCARİ BİLANÇO KÂRI		7.000.000,00
K.K.E.G.		400.000,00
ZARAR OLSA DAHİ İND. İST. VE İND.		2.400.000,00
-İştirak Kazancı (KVK Mad. 5/1-a)	1.100.000,00	
- Yurt Dışı İnşaat Onarım Kazancı(5/1-h)	1.300.000,00	
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI		7.400.000,00
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI		2.400.000,00
KÂR		5.000.000,00
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)		5.000.000,00
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ		1.100.000,00

ii- Gelir vergisi tevkifatının hesaplanması:

Kurumlar vergisi mükelleflerinin dönem karının GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde belirtilenlere dağıtılan kısmı üzerinden GVK'nın 94 üncü maddesinin (6/b-i) ve (6/b-ii) alt bentleri ya da KVK'nın 15 inci veya 30 uncu maddeleri uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna göre;

KURUM TİCARİ KARI		7.000.000,00
YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER		1.100.000,00
-Kurumlar Vergisi	1.100.000,00	
DAĞITILABİLİR KAR		5.900.000,00
GELİR VERGİSİ STOPAJ MATRAHI		5.900.000,00
HESAPLANAN GELİR VERGİSİ STOPAJI		885.000,00

Örnek 4:

Dar mükellef SUNCITY Gmbh ticari faaliyette bulunmak üzere Türkiye'de bir işyeri açarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmiştir. Mükellef kurumun 2018 hesap döneminde elde ettiği kazançlar aşağıdaki gibidir.

TİCARİ KAZANÇ	7.000.000,00
SELEN A.Ş.'DEN KAR PAYI	2.800.000,00

Mükellef kurum 4842 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden sonra başladığı yatırım nedeniyle yapmış olduğu yatırım harcamaları dolayısıyla yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı 700.000 TL'dir. Mükellef kurum 2018 hesap döneminde Türkiye›de elde etmiş olduğu kazancın vergi ve yasal yükümlülükler sonrasında kalan tutarı ana merkeze aktarmamıştır. Bu bilgilere göre dar mükellef SUNCITY Gmbh'ın Türkiye'de elde etmiş olduğu kazanca ilişkin vergisel yükümlülükler aşağıdaki gibi olacaktır.

i- Kurumlar vergisinin hesaplanması:

KURUM KAZANCI		9.800.000,00
-Ticari Kazanç	7.000.000,00	
-Kar Payı	2.800.000,00	
İNDİRİM VE İSTİSNALAR ÖNCESİ KURUM KAZANCI		9.800.000,00
ZARAR OLSA DAHİ İND. İST. VE İND.		3.500.000,00
-İştirak Kazancı (KVK Mad. 5/1-a)	2.800.000,00	
-Yatırım İndirimi	700.000,00	
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI		9.800.000,00
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI		3.500.000,00
KÂR		6.300.000,00
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)		6.300.000,00
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ		1.386.000,00

ii- GVK'nın 94 üncü maddesinin (6/b-iii) alt bendi uyarınca yapılacak gelir vergisi tevkifatının hesaplanması:

GVK'nın 4842 sayılı Kanunla değişik 94 üncü maddesinin (6/b-iii) alt bendinde dar mükellef kurumların mezkur Kanunun 75 inci maddesinin 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacakları hüküm altına alınmıştır. Ancak dar mükellef kurumlarca 01.01.2006 tarihinden itibaren ana merkezlerine aktarılacak kazançlar üzerinden KVK'nın 30 uncu maddesinin 6 numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacaktır. Söz konusu fıkra hükmüne göre ana merkeze aktarılan kazançlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı %15'tir. Dar mükellef SUNCITY Gmbh, 2018 hesap döneminde Türkiye'de elde etmiş olduğu kazancı ana merkeze aktarmaması nedeniyle tevkifat yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Örnek 5 :

Gıda malzemeleri ticareti ile iştigal eden ve sermayesi 600.000 TL olan Sermayesi paylara bölünmüş AYKIZ Komandit Şirketinin %40 hisseye sahip 2 komandite, 3 adette %60 hisseye sahip komanditer ortağı vardır. Şirketin sermaye yapısı şu şekildedir;

a- Komandite ortaklar;

- Bay A 120.000 TL
- Bay B 120.000 TL

b- Komanditer ortaklar;

- Bay C 80.000 TL
- Bay D 120.000 TL
- Bay E 160.000 TL

Mükellef kurum 2018 hesap dönemi faaliyetleri sonucunda 2.000.000 TL dönem net karı elde etmiştir. Bu durumda mükellef kurumun kurumlar vergisi matrahı ve vergi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

- Dönem net karı : 2.000.000 TL
- Komandite ortakların kâr payı *(KVK Mad. 8/1-ç)* : 800.000 TL
  (2.000.000 x %40)
- Kurumlar vergisi matrahı : 1.200.000 TL
- Kurumlar vergisi : 284.000 TL
  (1.200.000 x %22)

Kâr Dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı hesabı ise şu şekilde yapılacaktır;

1- Dönem net karı	2.000.000
2- Komandite ortakların kâr payı	800.000
3- Komanditer ortakların kâr payı	1.200.000
4- Kurumlar vergisi	264.000
5- Kalan (3-4)	936.000
6- Kâr dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifat matrahı	936.000
7- Kâr dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı (936.000 x %15)	140.400
8- Net kâr payı (1-3)	796.000

KURUM KAZANCININ TESPİT VE BEYANINA İLİŞKİN MONOGRAFİK ÖRNEK:

Yapı malzemeleri ticareti ve inşaat faaliyeti ile iştigal eden Şahinler Yapı Malzemeleri ve İnşat San. Tic. A.Ş.'nin 2018 hesap döneminde yurt içi ve yurt dışı faaliyetlerinden elde etmiş olduğu ticari bilanço kârı 11.500.000 TL olup, şirketin hesap dönemi içerisinde gerçekleştirmiş olduğu işlemlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- Şirketin ortak olduğu, Şahinler–Doğanlar İş Ortaklığı, yürütmekte olduğu baraj inşaatını tamamlamış ve işin bitiminde doğan kazancı ortaklarına paylaştırmıştır. Şirketin, iş ortaklığı kazancından aldığı pay 1.500.000 TL'dir.

2- Şirket, aktifinde yer alan Yuvakur Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı'na ait hisse senetleri nedeniyle 150.000 TL kâr payı elde etmiştir.

3- Şirketin, 13.11.2017 tarihinde %50 hissesini satın almış olduğu, İngiltere'de mukim anonim şirket niteliğindeki Green Şirketi 21.11.2018 tarihinde 2017 hesap dönemine ait kazancının 2.000.000 Euro'luk kısmını ortaklarına dağıtmıştır. Şirketin söz konusu kazanç dağıtımından elde ettiği brüt gelir 1.000.000 Euro olup, şirket bu kazancını 11.01.2019 tarihinde Türkiye'deki banka hesaplarına aktarmıştır.

İlgili ülkede kurumlar vergisi oranı %10 olup, ilgili ülke mevzuatına göre kazancın yarısı kurumlar vergisinden müstesnadır. Ayrıca şirketin elde etmiş olduğu kâr payı üzerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılmıştır. *(21.11.2018 tarihindeki döviz kuru; 1 Euro = 6,0935 TL'dir.)*

4- Şirket, 10.01.2016 tarihinde Tekdal A.Ş.'ye ait hisse senetlerinden 20.000 adedini toplam 120.000 TL ödeyerek satın almıştır. Tekdal A.Ş. tamamı sermaye yedeklerinden karşılanmak suretiyle 11.04.2018 tarihinde sermaye artırımına gitmiş ve bu işlem nedeniyle şirkete 10.000 adet hisse senedini bedelsiz olarak vermiştir.

Şirket, aktifinde yer alan Tekdal A.Ş.'ye ait hisse senetlerinin 25.000 adedini 13.12.2018 tarihinde toplam 300.000 TL bedelle (yarısı peşin, kalan yarısı 1 yıl vadeli) dar mükellef kurum XYZ firmasına devretmiştir. Satıştan doğan kazancın tamamı 10.01.2019 tarihinde özel fon hesabına aktarılmıştır.

Söz konusu satış işlemi nedeniyle aracı kuruma 4.000 TL komisyon ödenmiş ve bu tutar gider olarak kayıtlara yansıtılmıştır.

5- Şirket, Osmanlı İmparatorluğu dönemine ait yurt dışında bulunan tarihi yapıların restorasyonu işi için T.C. Kültür Bakanlığı'nca 2018 yılında açılan ihaleyi kazanmış ve bu iş kapsamında Yunanistan, Bulgaristan ve Bosna Hersek'te bazı tarihi binaların restorasyonunu gerçekleştirmiştir. Söz konusu işler 14.11.2018 tarihinde tamamlanmış olup, yapılan işin karşılığını teşkil eden bedel bu tarih itibariyle faturalandırılmış ve ödenmesi gereken tutar 04.01.2019 tarihinde T.C. Kültür Bakanlığı'nca şirketin Türkiye'deki banka hesabına havale yapılması suretiyle ödenmiştir.

Söz konusu restorasyon işleri nedeniyle elde edilen kâr veya zararlar aşağıdaki şekilde hesaplanıp genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmiştir.

İşin Yapıldığı Yer	Kazanç (TL)	Yurt Dışında Ödenen Vergi (TL)
Yunanistan	450.000	50.000
Bulgaristan	380.000	40.000
Bosna Hersek	(90.000) zarar	-

6- Şirketin dönem içerisinde kullanmış olduğu borçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

a- %10 oranında ortağı olan Polat ŞAHİN'den 15.02.2018 tarihinde 8.000.000 ABD Doları borç almış ve 25.11.2018 tarihinde faizi ile birlikte 8.400.000 Dolar olarak geri ödemiştir. Bu işlemden doğan kur farkı ve faiz gideri kayıtlara gider olarak aktarılmıştır. (15.02.2018 tarihinde 1$ = 3,7973 TL; 25.11.2018 tarihinde 1$ = 5,2771 TL)

b- Ortak Polat ŞAHİN'in %8 oranında ortak olduğu Kartal Ltd. Şti.'nden 16.03.2018 tarihinde 4.000.000 TL borç almış ve iki ay sonra faizi ile birlikte 4.200.000 TL olarak geri ödemiştir.

c- Ortak Salih YEŞİL'in sahibi olduğu arsa teminat gösterilerek ABC Bank'tan 11.04.2018 tarihinde 6 ay vadeli (Aylık faiz oranı %1,8) 1.000.000 TL kredi alınmıştır.

7- Şirket genel kurul toplantısında alınan karar uyarınca 2018 yılında sermaye artırımına gitmiş, sermaye artırımına ilişkin genel kurul kararı 12.11.2018 tarihinde ticaret siciline kaydedilmiştir. Sermaye artırımı nedeniyle ihraç edilen itibari değeri 500.000 TL olan hisse senetlerinin tamamı rüçhan hakkını kullanan ortaklara 810.000 TL bedelle satmıştır. Satış bedelinin tamamı 12.12.2018 tarihinde şirket banka hesabına nakden şirket ortaklarınca yatırılmıştır.

8- Şirket, Kıbrıs'ta bulunan (G) İnşaat firmasının Lefkoşa'da inşa ettirecek olduğu otel binasının statik projesinin çizimi işini üstlenmiştir. Kurum, proje çizimi işini İstanbul bürosunda bulunan personeli aracılığıyla gerçekleştirmiştir. İşin bitiminde, hizmet bedeli olan 200.000 TL üzerinden müşteri adına fatura düzenlenmiş ve fatura bedeli banka kanalı ile kurumun Türkiye'deki hesabına yatırılmıştır. Şirketin söz konusu proje çizimi işi için hesaplayıp gider olarak dikkate aldığı tutar ise 40.000 TL'dir.

9- Şirket, merkezi Bahreyn'de bulunan (X) Şirketinin %30 hisseli ortağıdır. (X) Şirketinin hesap dönemi normal takvim yılı olup, ortaklık yapısı ise aşağıdaki gibidir.

Şirket (Şahinler A.Ş.)	%30
(A) Gerçek Kişisi (Türkiye'de tam mükellef)	%10
Kanuni ve iş merkezi Almanya'da bulunana (Y) Şirketi	%40
Bahreyn'de mukim (Z) Gerçek Kişisi	%20

(X) Şirketinin ortaklarından olan, Almanya'daki (Y) Şirketinin hissesinin %30'u Türkiye'de tam mükellef olan (M) Kurumuna aittir.

(X) Şirketinin 2018 hesap dönemi faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

- Ticari Hasılat	: 220.000 BD (Bahreyn Dinarı)
- Faiz Geliri	: 45.000 BD
- Men.Kıymet Satış Geliri	: 35.000 BD
- Gayrimenkul Kira Geliri	: 50.000 BD
- Giderler	: 200.000 BD
- Dönem Kârı	: 150.000 BD
- İstisna Kazanç	: 100.000 BD
- Kurumlar Vergisi Oranı	: %10

Şirket, (X) Şirketinin 2018 hesap döneminde gerçekleştirmiş olduğu sermaye artırımına iştirak etmemiş, bu nedenle şirketteki iştirak payı %30'dan %25'e düşmüştür. (31.12.2018 tarihi itibariyle ortaklık payı %25'tir.)

Şirket, söz konusu şirkete iştiraki nedeniyle, 2018 hesap döneminde kâr payı dağıtımı yapılmadığı için, herhangi bir gelir kaydı yapmamıştır. (31.12.2018 tarihi itibariyle 1 BD = 14,0710 TL)

10- Şirket, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan Türk Böbrek Vakfı'nın inşa ettirmekte olduğu diyaliz merkezi için adı geçen vakfa 2018 hesap dönemi içinde toplam maliyet bedeli 400.000 TL olan çeşitli inşaat malzemesi bağışlamıştır. Mükellef kurum yapmış olduğu bağışın maliyet bedelini gider olarak kayıtlarına intikal ettirmiştir.

11- Şirket, yeni bir dış cephe izolasyon malzemesi geliştirmek üzere oluşturmuş olduğu ve gerekli onayları 09.08.2016 tarihinden önce alıp prosedürlerini de yerine getirdiği "DCK Projesi" kapsamında aşağıdaki harcamaları yapmıştır.

ATİK alımı (Faydalı ömrü 5 yıl)	125.000 TL
Proje kapsamında çalışan personele ödenen ücretler	80.000 TL
Proje ile doğrudan ilgili genel giderler	45.000 TL
Müşterek genel giderlerden projeye verilen pay	25.000 TL
İlk madde ve malzeme alımı (Dönem sonu stokta kalan kısmı 20.000 TL'dir.)	70.000 TL

12- Şirketin yönetim kurulu üyelerinden Nedime KAPLAN İngiltere'de bulunan dil kursuna gönderilmiş olup, adı geçen kişinin kurs ücreti, yol ve konaklama masrafları şirket tarafından karşılanmıştır. Bu kapsamda yapılan toplam 10.000 TL harcama kayıtlara gider olarak yansıtılmıştır.

13- Şirketin, 10.10.2003 tarihinde alınan 15 yıllık faaliyet ruhsatına istinaden Ege Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan şubesinde, 2018 hesap döneminde gerçekleştirilen faaliyetlerden 500.000 TL zarar edilmiştir.

14- Şirketin yürütmekte olduğu yıllara sari inşaat onarım işleri nedeniyle hakediş bedelleri üzerinden yapılan vergi kesintileri aşağıdaki gibidir:

Yapılan İş	İşin Bitim Tarihi	Hakediş Bedelleri Üzerinden Yapılan Vergi Kesintisi (TL)
K	21.07.2018	80.000 TL
L	11.01.2019	70.000 TL
M	-	210.000 TL

Şirketin dönem içerisinde elde etmiş olduğu mevduat faizleri ve repo gelirleri üzerinden yapılan vergi kesintisinin tutarı 20.000 TL'dir.

Veriler :

- Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları hükümleri dikkate alınmayacaktır.
- Şirketin, 2018 hesap dönemi başındaki öz sermayesi 2.000.000 TL'dir.
- Şirket, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin tevsikine ilişkin gerekli belgeleri ilgili hesap dönemine ait beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar temin etmiştir.
- 2015 hesap döneminden devreden zarar 5.000.000 TL'dir.
- 2016 hesap döneminden devreden zarar 500.000 TL'dir.
- 2017 hesap döneminden devreden zarar 750.000 TL'dir.
- Şirket, 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun 5 inci maddesi kapsamında 2015 hesap dönemi ile ilgili olarak kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmuştur.
- Şirket, 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun 5 inci maddesi kapsamında 2017 hesap dönemi ile ilgili olarak kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmuştur.
- TCMB tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı %27,04'tür
- 2018 yılı geçici vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak ödenen toplam geçici vergi 2.850.000 TL'dir.
- Şirket GVK'nın mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflerde vergi indirimi şartlarının tamamını taşmaktadır.

ÇÖZÜM :

1- İş ortaklıklarının kazançlarından alınan paylar, KVK'nın 5 inci maddesinin (1/a) bendine göre iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilmelidir. Dolayısıyla elde edilen 1.500.000 TL tutarındaki kazanç iştirak kazancı istinası olarak kurum kazancından düşülmelidir.

2- Yatırım ortaklıklarından elde edilen kar payları KVK'nın 5 inci maddesinin (1/a) bendinin parantez içi hükmü uyarınca istisna kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla elde edilen iştirak kazancının istisna kazanç olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

3- İşlemin KVK'nın 5 inci maddesinin (1/b) bendinde düzenlenen yurt dışı iştirak kazançları istisnası yönünden değerlendirilmesi gerekir.

İştirakin anonim şirket niteliğinde olması şartı sağlanmıştır. Ödenmiş sermayenin %10'una sahip olma şartı sağlanmıştır. İştirak hissesinin en az bir yıl elde tutma şartı sağlanmıştır. Kazancın Türkiye'ye transferi şartı sağlanmıştır. Ancak, en az %15'lik vergi yükü şartı gerçekleşmediği için elde edilen kazancın istisna kapsamında değer-

lendirilmesi mümkün değildir. Şöyle ki, ilgili ülke mevzuatına göre, elde edilen kazancın yarısı istisna ve vergi oranı da %10 olduğuna göre iştirakin ödemiş olduğu vergi

[(2.000.000 – 1.000.000) x 0,10 =] 100.000 Euro

ve bunun toplam kazanca oranı ise %5'tir. Şirketin hissesine düşen kar payı üzerinden gerçekleştirilen %5'lik stopajın eklenmesiyle de vergi yükü şartı olan %15 oranının altında kalınacaktır.

Bu nedenle elde edilen kazanç istisna olarak düşülemeyecek, ancak yurt dışında iştirakin ödediği vergiler ve kar payı üzerinden ödenen vergiler KVK'nın 33 üncü maddesinin 1 ve 3 numaralı fıkraları uyarınca mahsup edilebilecektir. Buna göre;

İştirakin ödediği vergiden şirket payına düşen kısım	=	1.000.000 € x 6,0935 TL x 0,10	=	609.350 TL
Şirketin elde ettiği kar payı üzerinden yapılan vergi kesintisi	=	50.000 € x 6,0935 TL	=	304.765 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden mahsup edilecek tutar gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler toplamı	=	609.350 TL + 304.765 TL	=	914.025 TL

Yurt dışı iştirakin Türkiye'de vergilendirilecek kazanç kısmına isabet eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler toplamı 914.025 TL kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

4- Söz konusu satış işleminden elde edilen kazancın KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinde düzenlenen taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Satıştan elde edilen kazancın tespit edilebilmesi için öncelikle satışa konu edilen iştirak hisselerinin alış maliyet bedellerinin tespit edilmesi gerekir.

Satışa konu edilen hisse senetlerin birim alış bedeli	=	$\frac{\text{120.000 TL}}{\text{(20.000 adet + 10.000 adet)}}$	=	4 TL/adet
Toplam satış Karı	=	300.000 TL – (25.000 adet x 4 TL/adet)	=	200.000 TL

Bedelsiz elde edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak ilk hisselerin elde edinme tarihinin esas alınması gerektiğinden, satışa konu edilen tüm hisse senetleri için iki yıl elde bulundurma şartı gerçekleşmiştir. Dolayısıyla elde edilen 200.000 TL tutarındaki kazancı %75'i olan 150.000 TL KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendi hükmüne göre iştirak hissesi satış kazancı olarak kurum kazancından düşülebilecektir.

Öte yandan, ödenen komisyonun istisna kazanca isabet eden (4.000TL x %75=) 3.000 TL'lik kısmının KVK'nın 5 inci maddesinin 3 fıkrası uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir.

5- Yapılan işlerin KVK'nın 5 inci maddesinin (1/h) bendinde düzenlenen yurt dışı inşaat kazançları istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Söz konusu kazançlar genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiğinden istisna uygulanmasına mani bir durum söz konusu değildir. Ödemenin Türkiye'de yapılması yurt dışı inşaat kazancı istisna uygulaması yönünden herhangi bir önem arz etmemektedir. Buna göre, 450.000 ve 380.000 olmak üzere toplam 830.000 TL'lik kazanç istisna kazanç olarak kurum kazancından düşülmelidir. Kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar ile ilgili

yurtdışında ödenen vergilerin Türkiye'de verilen Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyeceği tabidir.

Bosna Hersek'teki işten kaynaklanan 90.000 TL'lik zararın KVK'nın 5 inci maddesinin 3 fıkrası uyarınca kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Bu nedenle bu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanca eklenmesi gerekir.

6- Yapılan borçlanma işlemlerinin örtülü sermaye hükümleri çerçevesinde değerlendirilerek, örtülü sermaye oluşup oluşmadığı, eğer örtülü sermaye söz konusu ise bu tutara isabet eden kur farkı ve faiz giderlerinin ne olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir.

Örnekteki verilere göre (b) ve (c) şıklarında yer alan borçlanmalar örtülü sermaye kapsamında değildir. Şöyle ki; (b) şıkkında, borcun alındığı (C) Ltd. Şti.'nin ortakla ilişkili kişi sayılması için, Bayan (B)'nin bu şirketteki ortaklık payı en az %10 olması gerekirken %8'dir. Dolayısıyla bu borçlanma örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir. (c) şıkkında ise gayrinakdi teminat karşılığı borçlanma söz konusudur. Kanun hükmü gereği bu borçlanma da örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ortak Polat ŞAHİN'den yapılan borçlanma ise örtülü sermaye kapsamındadır ve yapılan borçlanmanın örtülü sermaye sayılan kısmına isabet eden kur farkı ve faiz giderinin kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Dönem başı öz sermaye 2.000.000 TL olduğundan bu tutarın üç katı olan 6.000.000 TL'yi aşan kısım örtülü sermaye olarak kabul edilecektir.

Faiz Gideri	=	400.000 $ x 5,2771 TL	=	2.110.840 TL
Kur Farkı Gideri	=	8.000.000 $ x (5,2771 TL – 3,7973 TL)	=	11.838.400 TL
Toplam Gider			=	13.949.240 TL
Toplam Borç	=	8.000.000 $ x 3,7973 TL	=	30.378.400 TL
Örtülü Sermaye Tutarı	=	30.378.400 TL - 6.000.000 TL	=	24.378.400 TL
Giderlerin Örtülü Sermayeye				
İsabet Eden Kısmı	=	24.378.400 TL / 30.378.400 TL	=	%80,25
KKEG (Faiz Gideri)	=	2.110.840 TL x 0,8025	=	1.693.949 TL
KKEG (Kur Farkı Gideri)	=	11.838.400 TL x 0,8025	=	9.500.316 TL
Toplam KKEG	=	13.949.240 TL x 0,8025	=	11.194.265 TL

Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz gideri (1.693.949 TL) aynı zamanda 2018 hesap dönemi sonu itibariyle dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla, gerçek kişi ortağa dağıtılmış bu tutar üzerinde vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

7- a) Emisyon Primi İstisnası: Sermaye artırımı sırasında çıkarılan hisse senetlerinin itibari değeri üzerinde satışından elde edilen kazançlar KVK'nın 5 inci maddesinin (1/ç) bendinde göre emisyon primi kazancı istisnası olarak kurum kazancından düşülebilir. İstisna tutarı 310.000 TL'dir.

Ancak bu kazançlar gelir tablosu hesaplarında ve dolayısıyla ticari bilanço karı içinde yer almadığı için, öncelikle kanunen kabul edilmeyen gider arasında kurum kazancına eklenmeli, daha sonra istisna kazanç olarak kurum kazancından düşülmelidir.

b) Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi Tutarı: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 9) ile nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirim tutarının hesaplanmasında aşağıdaki formülün uygulanacağı belirtilmiştir.

Kurum kazancından indirilecek tutar	=	Nakdi sermaye artışı	x	Ticari krediler faiz oranı	x	İndirim oranı	x	Süre

KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ı) bendi uyarınca nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indiriminin hesaplanmasında;

- ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının 12.12.2018 tarihinde nakden şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan 1/12 oranı süre olarak dikkate alınacaktır.
- nakdi sermaye artırımı tutarı olarak ticaret siciline tescil edilen sermaye artırım tutarı olan 500.000 TL dikkate alınacaktır.
- indirim oranı %50 olarak uygulanacaktır.
- TCMB tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı %27,04'tür

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda Şahinler Yapı Malzemeleri ve İnşat San. Tic. A.Ş.'nin 2018 hesap döneminde yararlanabileceği nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Nakdi Sermaye Tutarı (TL) (I)	**Ticari Krediler Faiz Oranı (II)**	İndirim Oranı **(III)**	**Süre (IV)**	**Kurum Kazancından** İndirilecek Tutar **(V = I x II x III x IV)**
500.000,00	%27,04	%50	1/12	5.633,33 TL

Yukarıda yapılan açıklama ve hesaplamalara göre Şahinler Yapı Malzemeleri ve İnşat San. Tic. A.Ş.'nin 2017 hesap dönemi kurum kazancından indirim konusu yapabileceği nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarı 5.633,33 TL'dir.

8- Elde edilen kazanç Türkiye'de yapılan bir faaliyetten dolayı elde edildiğinden, başka bir ifadeyle yurt dışında işyeri veya daimi temsilci aracılığı olmaksızın elde edildiğinden yurt dışı inşaat işleri kazancı istisnası kapsamında değerlendirilemez. Dolayısıyla söz konusu kazancın istisna kazanç olarak kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan yurt dışındaki müşteri için sunulan bu proje hizmetinden elde edilen kazanç için KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ğ) bendinde düzenlenen %50 oranındaki indirimden yararlanılması mümkündür. Buna göre [(200.000 – 40.000) x 0,50 =] 80.000 TL'nin beyannamede indirim olarak matrahtan düşülmesi mümkündür.

9- Söz konusu işlemin KVK'nın 7 nci maddesinde düzenlenen kontrol edilen yabancı kurum (KEYK) kazancı hükmü çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.

Kontrol oranı = %30 + %10 + (%40 x %30) = **%52**

Yurt dışındaki şirketin %52'si doğrudan veya dolaylı olarak Türkiye'den kontrol edilmektedir. Dolayısıyla asgari %50 olması gereken kontrol oranı sağlanmıştır.

$$\text{Pasif nitelikli gelirleri toplam gayri safi hasılata oranı} = \frac{(45.000\ BD + 35.000\ BD + 50.000\ BD)}{(220.000\ BD + 45.000\ BD + 35.000\ BD + 50.000\ BD)} = \%41$$

Dolayısıyla pasif nitelikli gelirlerin gayri safi hasılata oranına ilişkin %25'lik sınır aşılmıştır ve bu nedenle bu şart sağlanmıştır.

Gayrisafi hasılat 100.000 TL karşılığı yabancı parayı aşmaktadır. Dolayısıyla KEYK uygulaması için aranılan bu şart da sağlanmıştır.

$$\text{KEYK kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi} = (150.000\ BD - 100.000\ BD) \times \%10 = 5.000\ BD$$

$$\text{Vergi Yükü} = \frac{5.000\ BD}{150.000\ BD} = \%3,3$$

Azami %10'luk vergi yükü şartı sağlanmıştır.

KEYK uygulaması için aranılan tüm şartlar sağlandığı için, KEYK kazancı dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın dönem sonundaki iştirak nispetinde (%25 oranında) Türkiye'de vergiye tabi tutulmalıdır.

Buna göre;

KEYK kazancı	=	150.000 BD x %25	=	37.500 BD
KEYK kazancının TL karşılığı	=	37.500 BD x 14,0710 TL	=	527.663 TL

KEYK kazancı olarak kurum kazancına eklenmelidir.

Öte yandan, KEYK tarafından ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler KVK'nın 33 üncü maddesine göre KEYK'nın Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

KEYK tarafından ödenen 5.000 BD (5.000 BD x 14,071 TL = 70.355 TL) gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiden KEYK'nın Türkiye'de vergilendirilecek kazancına isabet eden kısmı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

KEYK tarafından ödenen kurumlar vergisinin Türkiye'de vergilendirilecek kazancına isabet eden kısmı	=	KEYK kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi	x	31.12.2016 tarihindeki ortaklık payı
	=	5.000 BD x %25		
	=	1.250 BD		
Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden mahsup edilecek tutar	=	1.250 BD x 14,071 TL		
	=	17.589 TL		

KEYK tarafından ödenen 5.000 BD gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiden KEYK'nın Türkiye'de vergilendirilecek kazancına isabet eden kısmının Şahinler Yapı Malzemeleri ve İnşat San. Tic. A.Ş.'nin %25'lik ortaklık payına isabet eden 17.589 TL KVK'nın 33 üncü maddesi uyarınca 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmelidir.

10- Söz konusu bağış KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/c) bendi kapsamında %5'lik sınıra tabi olup, bu sınır dahilinde kurum kazancından indirim olarak düşülebilir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutardır.

6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun 5 inci maddesi kapsamında 2015 hesap dönemi ile ilgili olarak kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmuştur.

6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin (1/ğ) bendinde, *"Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'si, 2016 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez"* hükmü yer almaktadır.

7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ğ) bendinde, "Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'si, 2018 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, mükellefler, 6736 ve 7143 sayılı Kanunlar kapsamında matrah artırımında bulunduğu 2015 ve 2017 hesap dönemleri zararlarının yarısı yıllık beyanname üzerinde mahsup edilebilecektir.

Öte yandan şirketin 7143 sayılı Kanunlar kapsamında matrah artırımından yararlanmadığı 2016 hesap döneminden devreden zarar 500.000 TL'dir. KVK'nın 9 uncu maddesi kapsamında şirketin; 2016 hesap dönemi mali zararını kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde mahsup imkanı bulunmaktadır.

Buna göre; şirket 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde mahsup imkanı bulunan geçmiş yıllar zararı 2015 hesap döneminden devreden 2.500.000 TL (5.000.000 TL /2 =), 2016 hesap döneminden devreden 500.000 TL ve 2017 hesap döneminden devreden 375.000 TL (750.000 TL /2 =) zararın toplamı 3.375.000 TL olup, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılacak bağış tutarının tespitinde de bu tutarın dikkate alınması gerekmektedir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilecek bağış tutarının aşağıdaki formülü ile hesaplanması gerekmektedir.

[Ticari Bilanço Kârı – (İştirak Kazançları İstisnası + Geçmiş Yıl Zararları)] x %5

1	Ticari Bilanço Kârı	11.500.000,00 TL
2	İştirak Kazançları İstisnası	1.500.000,00 TL
3	Geçmiş Yıl Zararları	3.375.000,00 TL
4	İndirilebilecek bağış ve yardım tutarı (**(1 – 2 - 3) x %5)**	**331.250,00 TL**
5	**Bağış tutarı**	**400.000,00 TL**

Buna göre; kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından şirket tarafından yapılan 331.250,00 TL bağış tutarı indirilebilecektir. Ayrıca, söz konusu 400.000 TL bağış tutarının kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir.

11- Ar-Ge indirimi olarak bilinen uygulamaya ilişkin KVK'nın yer alan düzenleme 6728 sayılı Kanunun 58 inci maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış, mezkur Kanunun 60 ıncı maddesi ile 5647 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiştir.

5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ünün KVK'nın 10 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapabilecekleri, ayrıca yapılan Ar-Ge harcamalarının, VUK'a göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceği, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılacağı hükmolunmuştur.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) ile 09.08.2016 tarihinden önce 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği düzenlemeleri çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılacağı belirtilmiştir.

Buna göre Şahinler Yapı Malzemeleri ve İnşat San. Tic. A.Ş.'nin yeni bir dış cephe izolasyon malzemesi geliştirmek üzere oluşturmuş olduğu ve gerekli onayları 09.08.2016 tarihinden önce alıp, prosedürlerini de yerine getirdiği "DCK Projesi" kapsamında gerçekleştirdiği harcamalar nedeniyle Ar-Ge indiriminden KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre hesaplayacaktır.

Bu kapsamda; Şahinler Yapı Malzemeleri ve İnşat San. Tic. A.Ş.'nin Ar-Ge harcamaları kapsamında değerlendirilecek harcamaları aşağıdaki gibi tespit edilerek, Ar-Ge harcamalarının %100'ü Ar-Ge indimi olarak kurum kazancından düşülecektir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği kapsamında 2018 hesap döneminde gerçekleştirilen Ar-Ge indiriminde dikkate alınacak harcama tutarlar:

- ATİK alımı için yapılan toplam 125.000 TL'lik harcamanın ilgili dönem amortisman tutarı Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmelidir. Buna göre Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmesi gereken tutar 25.000 TL'dir.
- Proje kapsamında çalışan personele 80.000 TL ücret ödemesinin tamamı Ar-Ge indirimi hesaplamasına dahil edilmelidir.
- İlk madde ve malzeme alımları için yapılan toplam harcamaların ilgili dönemde kullanılan kısmı için Ar-Ge indirimi hesaplanabilir. Buna göre 70.000 TL'lik harcamadan dönem sonu stoklarında kalan 20.000 TL'nin çıkarılması suretiyle hesaplanacak 50.000 TL üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanması ve indirilmesi mümkündür.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği kapsamında 2018 hesap döneminde gerçekleştirilen Ar-Ge harcaması sayılmayan tutarlar:

- Proje ile doğrudan ilgili genel giderler Ar-Ge indirimi kapsamındadır. Ancak, müşterek genel giderlerden projeye verilen pay üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanması mümkün değildir.

Yukarıdaki açıklamalara göre, söz konusu Ar-Ge projesi kapsamında yararlanılabilecek toplam Ar-Ge indirimi şöyle hesaplanacaktır:

(25.000 + 80.000 + 45.000 + 50.000) x %100 = 200.000 TL

12- Söz konusu harcama, ticari kazancın elde edilmesi veya idamesi ile ilgili bir gider olmayıp, aynı zamanda bu harcamanın gider olarak dikkate alınabileceğine dair bir düzenleme de mevcut değildir. Bu nedenle yapılan 10.000 TL'lik harcamanın kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir.

13- Söz konusu faaliyetler neticesinde elde edilen kurum kazancı, 3218 sayılı

Serbest Bölgeler Kanunu uyarınca kurumlar vergisinden müstesna olduğundan bu faaliyetten doğan zararların da KVK'nın 5 inci maddesinin 3 fıkrası uyarınca kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, serbest bölgedeki faaliyet sonucunda oluşan 500.000 TL tutarındaki zararın kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

14- Söz konusu işlerden sadece biten işe ait vergi kesintilerinin mahsubu mümkündür. Devam eden işlere ait kesintiler henüz ilgili dönemde beyana konu edilmediği için bunlar üzerinden yapılan vergi kesintilerinin de mahsubu söz konusu olamaz. Buna göre, hesap dönemi içerisinde biten işe ait hakedişler üzerinden kesinti yoluyla ödenen 80.000 TL'nin hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekir.

Ayrıca mevduat faizleri ve repo gelirleri üzerinden kesinti yoluyla ödenen 20.000 TL'nin verginin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekir.

Bu verilere göre, şirketin 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır. (Sonuçlar, örnekteki ilgili olduğu açıklama numaraları ile gösterilmiştir.)

TİCARİ BİLANÇO KÂRI		**11.500.000,00**
KANUNEN KABUL EDİLEN GİDERLER		**12.507.265,00**
4- İştirak hissesi satışı nedeniyle katlanılan gider	*3.000,00*	
5-Yurtdışı inşaat ve onarma iş. sağl. zararı (md. 5/3)	*90.000,00*	
6-Örtülü sermaye faiz ve kur farkı gideri (md. 11/1-b)	*11.194.265,00*	
7/a-Emisyon primi	*310.000,00*	
10-Bağış ve yardım (md. 10/1-c)	*400.000,00*	
12-Yönetim kurulu üyesi yurtdışı dil kursu ödemesi	*10.000,00*	
13-Serbest bölgelerde elde edilen zararlar	*500.000,00*	
9- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı		**527.663,00**
KAR VE İLAVELER TOPLAMI		**24.534.928,00**
CARİ YILA AİT ZARAR, İSTİSNALAR VE İNDİRİMLER TOPLAMI *(ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER)*		**-2.790.000,00**
1- İştirak kazancı (md. 5/1-a)	*1.500.000,00*	
4- İştirak hissesi satış kazancı (md. 5/1-e)	*150.000,00*	
5-Yurtdışı inşaat ve onarma iş. sağl. kazançlar (md. 5/1-h)	*830.000,00*	
7/a-Emisyon primi kazancı (md. 5/1-ç)	*310.000,00*	
KAR		**21.744.928,00**
MAHSUP EDİLECEK TOPLAM GEÇMİŞ YIL ZARARI		**-3.375.000,00**
Zarar Mahsubu (2015)	*2.500.000,00*	
Zarar Mahsubu (2016)	*500.000,00*	
Zarar Mahsubu (2017)	*375.000,00*	
İNDİRİME ESAS TUTAR		**18.369.928,00**
İNDİRİMLER TOPLAMI		**-614.804,17**

8- Hizmet ihracı indirimi (md. 10/1-ğ)	*80.000,00*	
11- Ar-Ge indirimi	*200.000,00*	
10 -Bağış ve yardım (md. 10/1-c)	*331.250,00*	
7/b- Nakdi sermaye artışından kay. faiz indirimi (md.10/1-ı)	*3.554,17*	
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI		**17.755.123,83**
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI		**17.755.123,83**
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (17.755.123,83 x %22)		**3.906.127,24**
HESAPLANAN VERGİ İNDİRİMİ TUTARI (3.906.127,24 x %5)		**195.306,36**
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER		**-3.881.614,00**
3- Yabancı ülke. öd. vergiler. mahsup edilecek kısım (İştirak)	*914.025,00*	
9- Yabancı ülke. öd. vergiler. mahsup edilecek kısım (KEYK)	*17.589,00*	
14- Kesinti yoluyla ödenen vergiler *- Hakediş vergi kesintisi 80.000,00* *- Mevduat faizi ve repo faiz geliri vergi kesintisi 20.000,00*	*100.000,00*	
Geçici Vergi	*2.850.000,00*	
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ		**24.513,24**
MAHSUP EDİLEN VERGİ İNDİRİMİ TUTARI		**24.513,24**
ÖDENECEK KURUMLAR VERGİSİ		**0,00**
DEVREDEN VERGİ İNDİRİMİ TUTARI		**170.793,12**

EKLER

Ek 1: TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

Türkiye'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları tarih sırasına göre aşağıda yer aldığı gibidir.

(Erişim: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm Erişim Tarihi: 17.02.2019)

YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI						
(02.01.2019 tarihi itibarıyla)						
	Taraf Devlet	**Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih**	**Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih / No**	**Yürürlük Tarihi**	**Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih**	
1)	Avusturya	3.11.1970	01.08.1973-14612	24.09.1973	1.01.1974	
	Avusturya (Revize)	28.03.2008	26.06.2009-27270	1.10.2009	1.01.2010	
2)	Norveç	16.12.1971	21.12.1975-15445	30.01.1976	1.01.1977	
	Norveç (Revize)	15.01.2010	28.05.2011-27947 (m.)	15.06.2011	1.01.2012	
3)	Güney Kore	24.12.1983	02.10.1985-18886	25.03.1986	1.01.1987	
4)	Ürdün	6.06.1985	15.07.1986-19165	3.12.1986	1.01.1987	
5)	Tunus	2.10.1986	30.09.1987-19590	28.12.1987	1.01.1988	
6)	Romanya	1.07.1986	21.08.1988-19906	15.09.1988	1.01.1989	
7)	Hollanda	27.03.1986	22.08.1988-19907	30.09.1988	1.01.1989	
8)	Pakistan	14.11.1985	26.08.1988-19911	8.08.1988	1.01.1989	
9)	İngiltere	19.02.1986	19.10.1988-19964	26.10.1988	1.01.1989	
10)	Finlandiya	9.05.1986	30.11.1988-20005	30.12.1988	1.01.1989	
	Finlandiya (revize)	6.10.2009	24.03.2012-28243	4.05.2012	1.01.2013	
11)	K.K.T.C.	22.12.1987	26.12.1988-20031	30.12.1988	1.01.1989	**(1)**
12)	Fransa	18.02.1987	10.04.1989-20135	1.07.1989	1.01.1990	
13)	Almanya (Feshedilen)	16.04.1985	09.07.1986-19159	30.12.1989	1.01.1990	**(2)**
	Almanya (Yeni)	19.09.2011	24.01.2012-28183	1.08.2012	1.01.2011	
14)	İsveç	21.01.1988	30.09.1990-20651	18.11.1990	1.01.1991	
15)	Belçika	2.06.1987	15.09.1991-20992	8.10.1991	1.01.1992	**(3)**
16)	Danimarka	30.05.1991	23.05.1993-21589	20.06.1993	1.01.1991	
17)	İtalya	27.07.1990	09.09.1993-21693	1.12.1993	1.01.1994	
18)	Japonya	8.03.1993	13.11.1994-22110	28.12.1994	1.01.1995	

YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI						
(02.01.2019 tarihi itibarıyla)						
	Taraf Devlet	**Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih**	**Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih / No**	**Yürürlük Tarihi**	**Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih**	
19)	B.A.E.	29.01.1993	27.12.1994-22154	26.12.1994	1.01.1995	**(4)**
20)	Macaristan	10.03.1993	25.12.1994-22152	9.11.1995	1.01.1993	
21)	Kazakistan	15.08.1995	08.11.1996-22811	18.11.1996	1.01.1997	
22)	Makedonya	16.06.1995	07.10.1996-22780	28.11.1996	1.01.1997	
23)	Arnavutluk	4.04.1994	05.10.1996-22778	26.12.1996	1.01.1997	
24)	Cezayir	2.08.1994	30.12.1996-22863	30.12.1996	1.01.1997	
25)	Moğolistan	12.09.1995	30.12.1996-22863	30.12.1996	1.01.1997	
26)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996-22863	30.12.1996	1.01.1994	
27)	Malezya	27.09.1994	30.12.1996-22863	31.12.1996	1.01.1997	**(5)**
28)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996-22863	31.12.1996	1.01.1997	
29)	Çin Halk Cum.	23.05.1995	30.12.1996-22863	20.01.1997	1.01.1998	
30)	Polonya	3.11.1993	30.12.1996-22863	1.04.1997	1.01.1998	
31)	Türkmenistan	17.08.1995	13.06.1997-23018	24.06.1997	1.01.1998	**(6)**
32)	Azerbaycan	9.02.1994	27.06.1997-23032	1.09.1997	1.01.1998	
33)	Bulgaristan	7.07.1994	15.09.1997-23111	17.09.1997	1.01.1998	
34)	Özbekistan	8.05.1996	07.09.1997-23103	30.09.1997	1.01.1997	
35)	A.B.D.	28.03.1996	31.12.1997-23217	19.12.1997	1.01.1998	
36)	Beyaz Rusya	24.07.1996	22.04.1998-23321	29.04.1998	1.01.1999	
37)	Ukrayna	27.11.1996	22.04.1998-23321	29.04.1998	1.01.1999	
38)	İsrail	14.03.1996	24.05.1998-23351	27.05.1998	1.01.1999	
39)	Slovakya	2.04.1997	03.10.1999-23835	2.12.1999	1.01.2000	
40)	Kuveyt	6.10.1997	28.11.1999-23890	13.12.1999	1.01.1997	
41)	Rusya	15.12.1997	17.12.1999-23909	31.12.1999	1.01.2000	
42)	Endonezya	25.02.1997	15.02.2000-23965	6.03.2000	1.01.2001	
43)	Litvanya	24.11.1998	10.05.2000-24045	17.05.2000	1.01.2001	
44)	Hırvatistan	22.09.1997	10.05.2000-24045	18.05.2000	1.01.2001	
45)	Moldova	25.06.1998	25.07.2000-24120	28.07.2000	1.01.2001	
46)	Singapur	9.07.1999	18.07.2001-24466	27.08.2001	1.01.2002	**(7)**
47)	Kırgızistan	1.07.1999	12.12.2001-24611	20.12.2001	1.01.2002	

YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI						
(02.01.2019 tarihi itibarıyla)						
	Taraf Devlet	**Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih**	**Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih / No**	**Yürürlük Tarihi**	**Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih**	
48)	Tacikistan	6.05.1996	24.12.2001-24620	26.12.2001	1.01.2002	
49)	Çek Cumhuriyeti	12.11.1999	15.12.2003-25317	16.12.2003	1.01.2004	
50)	İspanya	5.07.2002	18.12.2003-25320	18.12.2003	1.01.2004	
51)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003-25317	23.12.2003	1.01.2004	
52)	Letonya	3.06.1999	22.12.2003-25324	23.12.2003	1.01.2004	
53)	Slovenya	19.04.2001	23.12.2003-25325	23.12.2003	1.01.2004	
54)	Yunanistan	2.12.2003	02.03.2004-25390	5.03.2004	1.01.2005	
55)	Suriye	6.01.2004	28.06.2004-25506	21.08.2004	1.01.2005	
56)	Tayland	11.04.2002	08.01.2005-25694	13.01.2005	1.01.2006	
57)	Sudan	26.08.2001	17.09.2003-25232	31.01.2005	1.01.2006	
58)	Lüksemburg	9.06.2003	08.01.2005-25694	18.01.2005	1.01.2006	**(8)**
59)	Estonya	25.08.2003	04.07.2004-25512	21.02.2005	1.01.2006	
60)	İran	17.06.2002	09.10.2003-25254	27.02.2005	1.01.2006	
61)	Fas	7.04.2004	22.06.2005-25853	18.07.2006	1.01.2007	
62)	Lübnan	12.05.2004	17.08.2006-26262	21.08.2006	1.01.2007	
63)	Güney Afrika Cum.	3.03.2005	20.11.2006-26352	6.12.2006	1.01.2007	
64)	Portekiz	11.05.2005	15.12.2006-26377	18.12.2006	1.01.2007	
65)	Sırbistan-Karadağ	12.10.2005	08.08.2007-26607	10.08.2007	1.01.2008	**(9)**
66)	Etiyopya	2.03.2005	09.08.2007-26608	14.08.2007	1.01.2008	
67)	Bahreyn	14.11.2005	21.08.2007-26620	2.09.2007	1.01.2008	
68)	Katar	25.12.2001	05.02.2008-26778	11.02.2008	1.01.2009	
69)	Bosna-Hersek	16.02.2005	08.04.2007-26487	18.09.2008	1.01.2009	
70)	Suudi Arabistan *	9.11.2007	03.02.2009-27130 (m.)	1.04.2009	1.01.2010	
71)	Gürcistan	21.11.2007	10.02.2010-27489	15.02.2010	1.01.2011	
72)	Umman	31.05.2006	13.03.2010-27520	15.03.2010	1.01.2011	**(10)**
73)	Yemen	26.10.2005	13.03.2010-27520	16.03.2010	1.01.2011	
74)	İrlanda	24.10.2008	10.08.2010-27668	18.08.2010	1.01.2011	
75)	Yeni Zelanda	22.04.2010	04.07.2011-27984 (m.)	28.07.2011	1.01.2012	

YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI						
(02.01.2019 tarihi itibarıyla)						
	Taraf Devlet	**Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih**	**Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih / No**	**Yürürlük Tarihi**	**Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih**	
76)	Kanada	14.07.2009	29.04.2011-27919 (m.)	4.05.2011	1.01.2012	
77)	İsviçre	18.06.2010	12.01.2012-28171	8.02.2012	1.01.2013	
78)	Brezilya	14.03.2005	12.01.2012 -28171	9.10.2012	1.01.2013	
79)	Avustralya	28.04.2010	21.05.2013-28653 (m.)	5.06.2013	1.01.2014	
80)	Malta	14.07.2011	27.04.2013-28630	13.06.2013	1.01.2014	
81)	Meksika	17.12.2013	06.06.2015-29378	23.07.2015	1.01.2016	
82)	Kosova	10.09.2012	28.08.2015-29459 (2.m.)	15.10.2015	1.01.2016	
83)	Filipinler	18.03.2009	10.04.2011-27901	11.01.2016	1.01.2017	
84)	Vietnam	8.07.2014	05.06.2017 -30087 **(m.)**	9.06.2017	1.01.2018	
85)	Gambiya	11.02.2014	07.06.2017 –30089 **(m.)**	26.01.2018	1.01.2019	
(1)	Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendinin 2 nci fıkrası, 11 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının uluslararası bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereğince bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren başlayan vergilendirilme dönemleri için yürürlüğe girmiştir.					
(2)	Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Ancak söz konusu Anlaşma feshedilmiş olup, hükümleri 1.1.1990 – 31.12.2010 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemleri için uygulanmaktadır.					
(3)	Anlaşma, uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden sağlanan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren elde edilen gelirler üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.					
(4)	Anlaşma, hava taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile bu kazançlar için açtırılan mevduat hesabı dolayısıyla elde edilen faiz gelirleri için 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					
(5)	Anlaşmanın "Bilgi Değişimi" başlıklı 25 inci maddesini değiştiren "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Malezya Hükümeti Arasında 27 Eylül 1994 Tarihinde Ankara'da İmzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol" 17.02.2010 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 25.12.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri bu tarihten itibaren uygulanmaktadır.					
(6)	Anlaşma hükümleri müteahhitlik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					
(7)	Anlaşmanın "Bilgi Değişimi" başlıklı 26 ncı maddesini değiştiren "9 Temmuz 1999 Tarihinde Singapur'da İmzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile Singapur Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol" 05.03.2012 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 07.08.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 07.08.2013 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.					
(8)	Anlaşmanın "Bilgi Değişimi" başlıklı 26 ncı maddesini değiştiren "Türkiye Cumhuriyeti ile Lüksemburg Dükalığı Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol" 30.09.2009 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 14.07.2011 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 01.01.2012 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.					
(9)	Sırbistan ve Karadağ döneminde, 12 Ekim 2005 tarihinde imzalanmış olan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Sırbistan ve Karadağ Bakanlar Kurulu Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" hem Sırbistan hem de Karadağ açısından geçerli olup, Anlaşma hükümleri 01.01.2008 tarihinden bu yana uygulanmaktadır.					

YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI						
(02.01.2019 tarihi itibarıyla)						
	Taraf Devlet	**Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih**	**Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih / No**	**Yürürlük Tarihi**	**Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih**	
(10)	Anlaşma, Gulf Air tarafından uluslararası trafikte hava taşımacılığı işletmesinden elde edilen kazançlar ile işletilen vasıtaların veya bunların işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					
*	"Türkiye Cumhuriyeti ile Suudi Arabistan Krallığı Arasında İki Akit Devletin Hava Taşımacılık Teşebbüslerinin Faaliyetleri Dolayısıyla Alınan Vergilerde Karşılıklı Muafiyet Anlaşması" 11.01.1989 tarihinde imzalanmıştır. Anlaşma, 09.08.1990 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 01.01.1987 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Söz konusu Anlaşma, yalnızca Akit Devletler tarafından hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergileri kapsamaktadır.					

EK 2 : TÜRKİYE'NİN İMZALADIĞI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDAKİ İŞ YERİ TESPİT SÜRELERİ

Türkiye'nin bugüne kadar imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan iş yeri tespit süreleri aşağıda yer aldığı gibidir.

(Erişim: http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, Erişim Tarihi: 17.02.2018)

İNŞAAT FAALİYETLERİNDE İŞYERİ TESPİT SÜRELERİ		
ÜLKE ADI	**SÜRE**	**FAALİYETİN KAPSAMI**
1.AVUSTURYA	6 ay	İnşaat veya montaj şantiyesi
AVUSTURYA (REVİZE)	6 ay	İnşaat şantiyesi ya da yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
2.NORVEÇ	6 ay	İnşaat veya montaj şantiyesi
NORVEÇ (REVİZE)	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
3.GÜNEY KORE	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
4.ÜRDÜN	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi
5.TUNUS	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi
6. ROMANYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi; danışmanlık hizmetleri de dahil hizmetler
7.HOLLANDA	6 ay	İnşaat şantiyesi ile montaj, yapım veya kurma projesi
8.PAKİSTAN	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
9.İNGİLTERE	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi
10.FİNLANDİYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
FİNLANDİYA (REVİZE)	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri
11. K.K.T.C	6 ay	İnşaat, yapım, onarım, montaj şantiyesi veya projesi
12. FRANSA	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi
13. ALMANYA (FESHEDİLEN)	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
ALMANYA (YENİ)	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri; Danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedarikleri
14. İSVEÇ	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
15. BELÇİKA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ve bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
16. DANİMARKA	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi
17. İTALYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya montaj projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri ile danışmanlık hizmetleri de dahil hizmetler
18. JAPONYA	6 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım, montaj veya kurma projesi ve bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
19. B.A.E	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapı veya tesis projesi
20. MACARİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım, kurma veya montaj projesi
21. KAZAKİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim hizmetleri veya doğal kaynakların çıkarılmasında kullanılan tesisler; ile danışmanlık hizmetleri de dahil ifa edilen hizmetler
22. MAKEDONYA	24 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri

İNŞAAT FAALİYETLERİNDE İŞYERİ TESPİT SÜRELERİ		
ÜLKE ADI	**SÜRE**	**FAALİYETİN KAPSAMI**
23. ARNAVUTLUK	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya montaj projesi
24. CEZAYİR	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri ile danışmanlık hizmetleri de dahil ifa edilen hizmetler
25. MOĞOLİSTAN	24 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
26. HİNDİSTAN	6 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri
27. MALEZYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
28. MISIR	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
	6 ay	Danışmanlık hizmetleri de dahil ifa edilen hizmetler
29. Ç.H.C	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapı, montaj veya tesis projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
30. POLONYA	12 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım veya kurma projesi
31.TÜRKMENİSTAN	45 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
32. AZERBAYCAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
33. BULGARİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
34. ÖZBEKİSTAN	36 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
35. A.B.D	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
36. BEYAZ RUSYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
37. UKRAYNA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
38. İSRAİL	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
	6 ay	Danışmanlık hizmetleri
39. KUVEYT	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
40. RUSYA	18 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
41. SLOVAKYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma projesi veya montaj projesi
42. ENDONEZYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri de dahil hizmetler
43. LİTVANYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
44. HIRVATİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapı, montaj veya tesis projesi veya gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
45. MOLDOVA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
46. SİNGAPUR	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi; danışma ve gözetim hizmetleri de dahil hizmet tedariki
47. KIRGIZİSTAN	15 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim hizmetleri
	12 ay	Danışmanlık hizmetleri
48. TACİKİSTAN	24 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
49.ÇEK CUMHURİYETİ	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri;
	6 ay	Danışma veya yönetim hizmetleri de dahil hizmet tedariki

İNŞAAT FAALİYETLERİNDE İŞYERİ TESPİT SÜRELERİ		
ÜLKE ADI	**SÜRE**	**FAALİYETİN KAPSAMI**
50.BANGLADEŞ	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi
51.LETONYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
52.İSPANYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ya da bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
53.SUDAN	18 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
54.SLOVENYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
55.SURİYE	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
56.YUNANİSTAN	10 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
	6 ay	12 aylık dönemde toplam 6 ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden danışmanlık hizmetleri de dahil mesleki hizmet tedarikleri
57.TAYLAND	12 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım projesi
	6 ay	Kurma veya montaj projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri
58.LÜKSEMBURG	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
59.ESTONYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
60. İRAN	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
61. FAS	10 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
62. LÜBNAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
	9 ay	Danışmanlık hizmetleri
63. GÜNEY AFRİKA C.	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri.
64. PORTEKİZ	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri.
65. SIRBİSTAN VE KARADAĞ	18 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
66. ETİYOPYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
67. BAHREYN	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
68. KATAR	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
69. BOSNA HERSEK	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri.
70. SUUDİ ARABİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
	6 ay	Danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri
71. GÜRCİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi ya da yapım veya kurma projesi
72. UMMAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
73. YEMEN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
74. İRLANDA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
75. YENİ ZELANDA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
76. KANADA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri ile danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri
77. İSVİÇRE	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
78. BREZİLYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi

İNŞAAT FAALİYETLERİNDE İŞYERİ TESPİT SÜRELERİ		
ÜLKE ADI	**SÜRE**	**FAALİYETİN KAPSAMI**
79. AVUSTRALYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri; Önemli ekipmanların kullanılması
80. MALTA	12 ay 6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri; Danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri
81. MEKSİKA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri;
82. KOSOVA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
83. FİLİPİNLER	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
84. VİETNAM	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
85. GAMBİYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi

EK 3 : TÜRKİYE'NİN İMZALADIĞI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDAKİ TEMETTÜLERE İLİŞKİN TEVKİFAT ORANLARI

Türkiye'nin bugüne kadar imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan temettülere ilişkin tevkifat oranları aşağıda yer aldığı gibidir.

(Erişim: http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, Erişim Tarihi: 17.02.2019)

TEMETTÜLER ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE ALINACAK VERGİ ORANLARI		
TARAF DEVLET	**SERMAYE PAYI (%)**	**VERGİ ORANI (%)**
1. AVUSTURYA	En az 25 ise	25
	Tüm diğer durumlarda	35
AVUSTURYA (REVİZE)	Türkiye için;	5
	a) En az 25 ise (Avusturya'da vergiden istisna edilmesi koşuluyla)	
	b) Tüm diğer durumlarda	15
	Avusturya için;	5
	a) En az 25 ise	
	b) Tüm diğer durumlarda	15
2. NORVEÇ	En az 25 ise Türkiye'de	25
	Norveç'de	20
	Tüm diğer durumlarda Türkiye'de	30
	Norveç'de	25
NORVEÇ (REVİZE)	En az 20 ise	5
	Norveç yönünden Devlet Emeklilik Fonu ,Türkiye yönünden Sosyal Güvenlik Fonu tarafından elde edilmesi durumunda	5
	Tüm diğer durumlarda	15
3. GÜNEY KORE	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
4. ÜRDÜN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
5. TUNUS	En az 25 ise	12
	Tüm diğer durumlarda	15
6. ROMANYA	Tüm durumlarda	15
7. HOLLANDA (I)	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
8. PAKİSTAN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
9. İNGİLTERE	En az 25 ise (Oy hakkının)	15
	Tüm diğer durumlarda	20
10. FİNLANDİYA	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20

TEMETTÜLER ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE ALINACAK VERGİ ORANLARI		
TARAF DEVLET	**SERMAYE PAYI (%)**	**VERGİ ORANI (%)**
FİNLANDİYA (REVİZE)	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
11. K.K.T.C.	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
12. FRANSA	En az 10 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
13. ALMANYA (FESHEDİLEN)	En az 10 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
ALMANYA (YENİ)	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
14. İSVEÇ	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
15. BELÇİKA (II)	En az 10 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
16. DANİMARKA	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
17. İTALYA	Tüm durumlarda	15
18. JAPONYA (III)	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
19. B.A.E (IV)	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	12
20. MACARİSTAN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
21. KAZAKİSTAN	Tüm durumlarda	10
22. MAKEDONYA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10
23. ARNAVUTLUK	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
24. CEZAYİR	Tüm durumlarda	12
25. MOĞOLİSTAN	Tüm durumlarda	10
26. HİNDİSTAN	Tüm durumlarda	15
27. MALEZYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
28. MISIR	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
29. ÇİN HALK CUMHURİYETİ	Tüm durumlarda	10

TEMETTÜLER ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE ALINACAK VERGİ ORANLARI		
TARAF DEVLET	**SERMAYE PAYI (%)**	**VERGİ ORANI (%)**
30. POLONYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
31. TÜRKMENİSTAN	Tüm durumlarda	10
32. AZERBAYCAN	Tüm durumlarda	12
33. BULGARİSTAN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
34. ÖZBEKİSTAN	Tüm durumlarda	10
35. A.B.D	En az 10 ise (Oy hakkının)	15
	Tüm diğer durumlarda	20
36. BEYAZ RUSYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
37. UKRAYNA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
38. İSRAİL	Tüm durumlarda	10
39. SLOVAKYA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10
40. KUVEYT	Tüm durumlarda	10
41. RUSYA	Tüm durumlarda	10
42. ENDONEZYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
43. LİTVANYA	Tüm durumlarda	10
44. HIRVATİSTAN	Tüm durumlarda	10
45. MOLDOVA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
46. SİNGAPUR (V)	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
47. KIRGIZİSTAN	Tüm durumlarda	10
48. TACİKİSTAN	Tüm durumlarda	10
49. ÇEK CUMHURİYETİ	Tüm durumlarda	10

TEMETTÜLER ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE ALINACAK VERGİ ORANLARI		
TARAF DEVLET	**SERMAYE PAYI (%)**	**VERGİ ORANI (%)**
50. İSPANYA	Türkiye için ; a) En az 25 ise (5inci fıkrada belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerden)	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
	İspanya için ;	
	a) En az 25 ise	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
51. BANGLADEŞ	Tüm durumlarda	10
52. LETONYA	Tüm durumlarda	10
53. SLOVENYA	Tüm durumlarda	10
54. YUNANİSTAN	Tüm durumlarda	15
55. SURİYE	Tüm durumlarda	10
56. TAYLAND	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
57. LÜKSEMBURG	Türkiye için ; a) En az 25 ise	10
	b) Tüm diğer durumlarda	20
	Lüksemburg için ; a) En az 25 ise	5
	b) Tüm diğer durumlarda	20
58. SUDAN	Tüm durumlarda	10
59. ESTONYA	Tüm durumlarda	10
60. İRAN	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
61. FAS	En az 25 ise	7
	Tüm diğer durumlarda	10
62. LÜBNAN	En az 15 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
63. GÜNEY AFRİKA CUMHURİYETİ	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
64. PORTEKİZ	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
65. SIRBİSTAN VE KARADAĞ	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
66. ETİYOPYA	Tüm durumlarda	10

TEMETTÜLER ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE ALINACAK VERGİ ORANLARI		
TARAF DEVLET	**SERMAYE PAYI (%)**	**VERGİ ORANI (%)**
67. BAHREYN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
68. KATAR	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
69. BOSNA HERSEK	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
70. SUUDİ ARABİSTAN (VI)	En az 20 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10
71. GÜRCİSTAN	Tüm durumlarda	10
72. UMMAN	En az 15 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
73. YEMEN	Tüm durumlarda	10
74. İRLANDA	Türkiye için ;	5
	a) En az 25 ise (Oy hakkının) (5inci fıkrada belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş	
	olan kazançlardan ödenen temettülerden)	
	b) En az 25 ise	10
	c) Tüm diğer durumlarda	15
	İrlanda için ;	5
	a) En az 25 ise (Oy hakkının)	
	b) Tüm diğer durumlarda	15
75. YENİ ZELANDA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
76. KANADA	En az 10 ise (Oy hakkının)	15
	Tüm diğer durumlarda	20
77. İSVİÇRE	En az 20 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
78. BREZİLYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
79. AVUSTRALYA (VII)	Türkiye için;	5
	En az 25 ise (Türkiye'de tam oranlı Kurumlar Vergisine tabi tutulan kazançlar	
	üzerinden ödenen temettüler)	
	Avustralya için;	5
	En az 10 ise (Oy hakkının)	
	Tüm diğer durumlarda (her iki ülke için)	15

TEMETTÜLER ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE ALINACAK VERGİ ORANLARI		
TARAF DEVLET	**SERMAYE PAYI (%)**	**VERGİ ORANI (%)**
80. MALTA (VIII)	Türkiye için;	10
	En az 25 ise	
	Tüm diğer durumlarda	15
	Malta için;	İstisna
		Bazı durumlarda 15
81. MEKSİKA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
82. KOSOVA (IX)	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
83. FİLİPİNLER	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
84. VİETNAM	En az 50 ise ya da temettü elde eden şirket temettü ödeyen şirketin sermayesine 10 Milyon ABD Dolarından veya Türk ya da Vietnam para biriminde buna eşdeğer tutardan fazla yatırım yapmış bir şirket ise	5
	50'den az olmak üzere doğrudan ve dolaylı olarak en az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
85. GAMBİYA	En az 10 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15

(I) Protokol hükümlerine göre; 10. maddenin 2.fıkrasının a) bendi hükümlerinden sapma olarak Hollanda'da iştirak kazançları uygulandığı sürece vergi oranı azami Hollanda'da % 5, Türkiye'de % 10 olacaktır.
(II) Protokol hükümlerine göre Belçika'da azami % 5, Türkiye'de %10 olarak uygulanacaktır.

(III) Protokolde belirtilen şartlarla vergi oranları Türkiye'de sırası ile %15 ve %20 olarak uygulanacaktır.

(IV) Temettü elde edenin diğer Akit Devletin Hükümeti veya tamamı diğer Akit Devlete veya politik alt bölümlerine, mahalli idarelerine ait bir kamu kuruluşa ait olması halinde % 5 uygulanacaktır.

(V) Singapur mukimi bir şirket tarafından bir Türkiye mukimine ödenen temettüler yürürlükteki Singapur mevzuatına göre vergiye tabi tutulmayacaktır.

(VI) Temettünün gerçek lehdarı Merkez Bankası veya tamamı devlete ait bir tüzel kişi ise %5 uygulanacaktır.
(VII) Protokol hükümlerine göre; 10 uncu maddenin 2 nci fıkrasının (a)(ii) bendinde belirtilen oran sınırlamasına bakılmaksızın, temettülerin Avustralya'da vergiye tabi tutulması durumunda, Türkiye bu temettüler üzerinden %15'i aşmayacak oranda vergi alabilir. 10 uncu maddenin 4 üncü fıkrasının (a) bendinde belirtilen oran sınırlamalarına bakılmaksızın, Türkiye'de mukim bir işyerine atfedilebilen kazançlar Avustralya'da vergiye tabi tutulursa, Türkiye, bu kapsamdaki tutarlar üzerinden %15'i aşmayacak oranda vergi alabilir.

(VIII) 10 uncu maddenin 2 (b) bendi hükmüne göre, dağıtılan kazançlar, Malta'da endüstriye yapılan yardımları düzenleyen hükümler uyarınca şirketin yardım aldığı yıla ait gelir veya kazançlardan oluşuyorsa, yardım alan şirket, ilgili tarhiyat yılı için Malta vergisine tabi olan gelirine ilişkin Malta vergi makamlarına vergi beyannamesi ve muhasebe kayıtlarını sunması koşuluyla, dağıtılan kazançlar üzerinden alınacak Malta vergisi, bu kazançların gayrisafi tutarının %15'ini aşmayacaktır.

(IX) Protokol hükümlerine göre, Kosova yönünden Kosova'nın mukimi olan bir şirket tarafından bir Türkiye mukimine ödenen temettülerin, yüzde sıfır oranında vergilendirileceği anlaşılmaktadır.

KAYNAKÇA :

A. Murat YILDIZ "6736 Sayılı Kanun Uygulamalarının Muhasebe Kayıtları ve Dönem Sonu İşlemlerine Yansımaları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:339, Aralık 2016.

A. Murat YILDIZ "6736 Sayılı Mali Af Kanunu Uygulamalarının Muhasebe Kayıtlarına Yansımaları Kılavuzu" TESMER Yayını, Ekim 2016.

A. Murat YILDIZ, "Soru ve Tablolarla 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun İle Getirilen Mali Af", Gaziantep SMMM Odası Yayını, Ekim 2016.

A. Murat YILDIZ "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu", Ankara SMMM Odası Yayını, Ocak 2016.

A. Murat YILDIZ, "2017 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2018,

A. Murat YILDIZ, "2016 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2017,

A. Murat YILDIZ, "2015 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2016,

A. Murat YILDIZ, "Soru ve Tablolarla 6111 Sayılı Torba Kanundan Çıkan Mali Af", Ankara SMMM Odası Yayını, Mart 2011,

A. Murat YILDIZ, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Yıldız Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim Yayını, Nisan 2011,

A. Murat YILDIZ, "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu", Ankara SMMM Odası Yayını, Aralık 2010,

A. Murat YILDIZ "İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna " Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:344.

A. Murat YILDIZ "Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlar Üzerinden Yapılacak Stopaj" Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:365.

A. Murat YILDIZ, " OHAL ve K.Ö.Y. 'de İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi Amacıyla Yapılan Vergi Düzenlemeleri ", Diyalog Dergisi, Mayıs 1998.

A. Murat YILDIZ "GVK' nun 94/6-b Bendine Göre Yapılacak Tevkifatın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi " Yaklaşım Dergisi, Sayı:112.

A. Murat YILDIZ "2002 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu" Ankara SMMO Yayını Şubat 2003.

A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu-I" Yaklaşım Dergisi, Sayı:99.

A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu-2" Yaklaşım Dergisi, Sayı:100.

A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, "Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesine Yönelik Esaslar – I" Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:341.

A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, "Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesine Yönelik Esaslar – 2" Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:342.

A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, " Kurumlar Vergisi Rehberi 2003 " Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:187, Nisan 2004, Özel Ek.

A. Murat YILDIZ - Tahir ERDEM, "Bireysel Emeklilik Sisteminin Tanıtılması ve Vergisel Boyutu-II" Yaklaşım Dergisi, Sayı:109.

A. Murat YILDIZ – Emre KARTALOĞLU, "Yeminli Mali Müşavir Tasdiğinin Zorunlu Olduğu Yeniden Değerleme İşlemi ve İstisnalar İle Tasdik Mecburiyetinin Vergisel Yansımaları", Diyalog Dergisi, Nisan 2002.

A. Murat YILDIZ - Cem YILDIZ, "Maliyet Bedeli Artırımı Uygulaması İle KVK Geçici 28. Madde Uygulamasının Sağladığı Vergisel Avantajlar Yönünden Karşılaştırılması " Yaklaşım Dergisi, Sayı:92.

A. Murat YILDIZ – M. Aykut KELECİOĞLU – İrfan VURAL, "Kooperatifler İçin Vergi Rehberi", Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2006.

A. Murat YILDIZ – Serdar GÜMÜŞAY, " Menkul Kıymet Yatırım Fonu katılma Belgelerinden Kâr Payı Elde Eden Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi" Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:383.

Aslı ACAR - Damla VAROLSUN, Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerde Vergisel Avantajlar ve Yararlanma Koşulları, Vergide Gündem, Sayı: 2007/6

Bünyamin ÖZTÜRK – Mustafa ÖZER, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Sf. 191- 201, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan 2002.

Cem TEKİN - Emre KARTALOĞLU, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri", Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Antalya-Temmuz/2006.

Emre KARTALOĞLU, "5024 ve 5228 Sayılı Kanunlar Sonrasında Amortisman Ayırma Yöntemleri ve Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi", E-Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005.

İrfan VURAL "Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu" Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ocak 2009.

İrfan VURAL "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 212, Mayıs 2006

İrfan VURAL "Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanmanın Tercihi ve İstisnanın Uygulanması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 213, Haziran 2006

İrfan VURAL – Tufan SEVİM "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Örtülü Sermaye", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 217, Ekim 2006

İrfan VURAL "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 159, Mart 2006.

İrfan VURAL "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Yapılacak Kurumlar Vergisi Kesintisi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 211, Nisan 2006

İrfan VURAL, "Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyeti", Sirküler Rapor, TÜRMOB Yayınları, Ankara, Eylül 2007.

İrfan VURAL “Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi” Gelirler Kontrolörleri Derneği, Vergi Sorunları Dergisi Eki, Nisan 2012

İrfan VURAL “Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi” Gelirler Kontrolörleri Derneği, Vergi Sorunları Dergisi Eki, Nisan 2013

İrfan VURAL “Şirketlere Yönelik 25 Farklı Kurumlar Vergisi Teşviki” Capital Dergisi Eki, Nisan 2013

M. Topaloğlu, “Rödovans Sözleşmesi; Hukuksal Durum, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Türkiye 17. Uluslararası Madencilik Kongresi ve Sergisi-TUMAKS-2001, Erişim: http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/afd8346a677af9d_ek.pdf)

Nevzat BOZKURT, Royalti ve Lisans Ödemelerinin Gümrük İdaresine Beyanı ve Vergilendirilmesi Nasıl Olmalıdır? Mali Çözüm, Mart-Nisan 2011.

Raşit UÇAN - Fedai AYDIN, Kurum Kazancının Beyanında Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi Uygulaması, İzmir YMM Odası Dergisi, Mayıs-Haziran 2016, Sayı 132, s.41-53. Erişim: http://www.izmirymmo.org.tr/usercontent/images/132-sayili-dergi-21-7-16.pdf.

Türkiye Cumhuriyeti Vergi Kanunları, Genel Tebliğler, Sirkülerler ve Özelgeler