TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ

UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY

2019 KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

PDF formatı için tıklayınız..>>>

2019

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

NİSAN 2020

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR XVIII
ÖNSÖZ XIX
SUNUŞ XX
UNUTMAYINIZ 1
1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ 3
2. TAM VE DAR MÜKELLEFİYET 9
3. MUAFLIKLAR 11
3.1. Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen kuruluşlar 11
3.2. Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen kuruluşlar 12
3.3. Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar 13
3.4. Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırlar 13
3.5. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler 13
3.6. Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları 15
3.7. Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları 15
3.8. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve 5602 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar 15
3.9. Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askeri fabrika ve atölyeler 16
3.10. İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmeler 16
3.11. Köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen işletmeler 17
3.12. Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler 17
3.13. Kooperatifler 18
3.13.1. Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması 19
3.13.2. Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi 19
3.13.3. Yedek akçelerin dağıtılmaması 19
3.13.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi 19
3.13.4.1. Üretim kooperatiflerinde ortak dışı işlemler 20
3.13.4.2. Kredi kooperatiflerinde ortak dışı işlemler 20
3.13.4.3. Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler 21
3.13.5. Yapı kooperatiflerinin muafiyetinde özel şartlar 21
3.13.6. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi 23
3.14. Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar 24
3.15. Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar 25
3.16. Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler 25
3.17. Varlık Kiralama Şirketleri 25
3.18. Bölgesel yönetim merkezleri 25
3.19. Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA), katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişiler 27

3.20. Geçici Muaflıklar 28
3.21. Şarta Bağlı Muafiyetlerin Kaybedilmesi veya Kazanılması 29
4. İSTİSNALAR 29
4.1. İştirak Kazançları İstisnası 30
4.1.1. Kurucu Senetleri İle Diğer İntifa Senetlerinden Elde Ettikleri Kâr Paylarının Durumu 31
4.1.2. İştirak Edilen Kurumun Geçmiş Yıl Kârlarını Dağıtması 31
4.1.3. İştirak Edilen Kurumun İstisna Kazançlarını Dağıtması 32
4.1.4. Serbest Bölgede Faaliyette Bulunan Kurumlardan Elde Edilen İştirak Kazançlarının Durumu 32
4.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası 32
4.2.1. İştirak Edilen Kurumun Anonim veya Limited Şirket Niteliğinde Bir Kurum Olması 33
4.2.2. İştirak Edilen Kurumun Kanuni ve İş Merkezinin Türkiye'de Bulunmaması 33
4.2.3. İştirak Payını Elinde Tutan Kurumun Yurt Dışı İştirakin Ödenmiş Sermayesinin En Az %10'una Sahip Olması 34
4.2.4. İştirak Kazancının Elde Edildiği Tarih İtibarıyla, İştirak Payının Kesintisiz Olarak En Az Bir Yıl Süre ile Elde Tutulması 34
4.2.5. 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 34
4.2.6. İştirak Kazancının Elde Edildiği Hesap Dönemine İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi Gereken Tarihe Kadar Türkiye'ye Transfer Edilmesi 36
4.2.7. İstisna Kazancın Tespitinde Kur Farklarının Durumu 37
4.2.8. Yurt Dışındaki İnşaat İşlerinin Yapılabilmesi İçin İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna Uygulaması 37
4.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna 38
4.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası 39
4.5. Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna 40
4.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası 41
4.6.1. İstisnadan Yararlanacak Olanlar 42
4.6.2. İstisnanın Uygulanmasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler 42
4.6.2.1. Taşınmazlar 43
4.6.2.2. İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri 44
4.6.2.3. Rüçhan Hakları 45
4.6.3. İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar 45
4.6.3.1. İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulma 45
4.6.3.1.1. Bedelsiz Olarak veya Rüçhan Hakkı Kullanılmak Suretiyle Elde Edilen Hisse Senetlerinde İktisap Tarihi 45
4.6.3.1.2. Devir ve Bölünme Hallerinde İktisap Tarihi 45
4.6.3.1.3. İnşa Halindeki Binalarda 2 Yıllık Sürenin Tespiti 46
4.6.3.1.4. Aynı Kuruma Ait İştirak Hisselerinin İktisabında 2 Yıllık Sürenin Tespiti 46
4.6.3.1.5. Sat-Kirala-Geri Al İşlemine veya Kira Sertifikası İhracına Konu Edilen Taşınmazların Üçüncü Kişilere Satışında 2 Yıllık Sürenin Tespiti 46
4.6.3.2. Satış Kazancının Fon Hesabında Tutulması ve Satış Bedelinin İki Yıl İçerisinde Tahsil Edilmesi 47
4.6.3.3. Fon Hesabında Tutulan Kazançların İşletmeden Çekilmemesi 49
4.6.3.4. Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti ile Uğraşılmaması 50
4.6.3.4.1. Kooperatiflerin Durumu 51

4.6.3.4.2. Holding Şirketlerin Durumu 51
4.6.3.5. Satışın Kurumun Mali Yapısının Güçlendirecek Mahiyette Olması 52
4.6.3.6. Diğer Hususlar 52
4.6.3.6.1. Taşınmazlar ile İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Devir ve Temliki, Trampası ve Kamulaştırılması 52
4.6.3.6.2. Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satışı Öngörülen Taşınmazların Durumu 53
4.6.3.6.3. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançların Durumu 53
4.6.3.6.4. Grup Şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu 53
4.6.3.6.5. Satılan Taşınmazlar ile İştirak Hisselerinin Yerine Aynı Mahiyette İktisadi Kıymet Alınması 54
4.6.3.6.6. Kazancın Hesaplanması, Kur Farkı ve Vade Farklarının Durumu 54
4.6.4. İstisna Uygulamasında Özellikli Hususlar 55
4.7. Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna 56
4.7.1. Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerine ve ipotek verenlere tanınan istisna 57
4.7.2. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Tanınan İstisna Uygulaması 59
4.8. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası 60
4.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna 61
4.9.1. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, İşin Tamamlanmasından Sonra Ödenen Faiz ve Kur Farklarının Durumu 63
4.9.2. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi 63
4.9.3. Geçici Olarak İhraç Edilen Makine ve Teçhizatın Türkiye'ye İthalinde Değerleme 63
4.9.4. Türkiye'deki Merkez Genel Giderlerinden Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerine Pay Verilmesi 64
4.9.5. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç veya Hasılatın Türkiye'ye Döviz Olarak Getirilmesi Halinde Doğacak Kur Farklarının Durumu 64
4.9.5.1. Yurt Dışında Tamamlanmış İşlere İlişkin Kazançların Türkiye'ye Getirilmesi Halinde Kur Farklarının Durumu 64
4.9.5.2. Yurt Dışında Devam Etmekte Olan İşlere İlişkin Hasılatın Türkiye'ye Getirilmesi Halinde Kur Farklarının Durumu 64
4.10. Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna 64
4.10.1. İstisnanın Kapsamı 65
4.10.2. Yararlanma Koşulları 67
4.10.2.1. Eğitim-Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna 67
4.10.2.2. Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna 67
4.10.2.3. Kreş ve Gündüz Bakımevlerine İlişkin İstisna 67
4.10.3. İstisnanın Süresi 68
4.10.4. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul, Kreş ve Gündüz Bakımevi veya Merkez Yapılması 68
4.10.5. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi 69
4.11. Risturn İstisnası 69
4.11.1. Yönetim Gideri Karşılığı Olarak Ödenen Paralardan Harcanmayarak Ortaklara Dağıtılan Kısımlar 70
4.11.2. Tüketim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası 70
4.11.3. Üretim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası 70
4.11.4. Kredi Kooperatiflerinde Risturn İstisnası 70
4.11.5. Tarımsal Üretici Birliklerinde Risturn İstinası 70

4.11.6. Diğer Hususlar 71
4.12. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması 71
4.12.1. İstisnadan Yararlanacak Olanlar 72
4.12.2. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler 72
4.12.2.1. Taşınmazlar 72
4.12.2.2. Taşınırlar 72
4.12.3. İstisnadan Yararlanma Şartları 72
4.12.3.1. Taşınır veya Taşınmazın Kiralayanlara, Geri Kiralama Amacıyla ve Sözleşme Sonunda Geri Alınması Şartıyla Satıldığı Hususunun Sözleşmede Yer Alması 72
4.12.3.2. Satış Kazancının Özel Fon Hesabında Tutulması 73
4.12.3.3. Fon Hesabında Tutulan Kazancın İşletmeden Çekilmemesi 73
4.12.4. İstisna Uygulaması 74
4.12.4.1. Varlıkların Sat-Kirala-Geri Al Süreci Tamamlanmadan Üçüncü Kişi ve Kurumlara Satılması Durumu 77
4.12.4.2. İstisna Uygulamasında Başlangıç Tarihi 78
4.12.5. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde KDV İstisnası 79
4.12.6. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Damga Vergisi İstisnası 80
4.12.7. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Harç İstisnası 81
4.13. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması 81
4.13.1. İstisnadan Yararlanacak Olanlar 82
4.13.2. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler 82
4.13.2.1. Varlıklar 82
4.13.2.2. Haklar 82
4.13.3. İstisnadan Yararlanma Şartları 82
4.13.3.1. Varlık veya Hakkın Varlık Kiralama Şirketine, Kira Sertifikası İhracı Amacıyla ve Sözleşme Sonunda Geri Alınması Şartıyla Satıldığı Hususunun Sözleşmede Yer Alması 82
4.13.3.2. Satış Kazancının Özel Fon Hesabında Tutulması 83
4.13.3.3. Fon Hesabında Tutulan Kazancın İşletmeden Çekilmemesi 83
4.13.4. İstisna Uygulaması 84
4.13.4.1. Varlık ve Hakların Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından Üçüncü Kişi ve Kurumlara Satılması Durumu 87
4.14. Yabancı Fon Kazançlarının ve Bu Fonların Portföy Yöneticiliğini Yapan Şirketlerin Vergisel Durumu 88
4.14.1. Yabancı Fonların Kazançlarına İlişkin Düzenlemeler ve Uygulama 90
4.14.1.1. Uygulamanın Şartları 91
4.14.1.1.1. Fon Adına Tesis Edilen İşlemlerin Portföy Yöneticisi Şirketin Mutat Faaliyetleri Arasında Yer Alması 91
4.14.1.1.2. Yabancı Fon ile Portföy Yöneticisi Şirket Arasındaki İlişkinin Bağımsız Olarak Faaliyet Gösteren Kişilerdeki Gibi Olması 91
4.14.1.1.3. Portföy Yöneticiliği Hizmeti Karşılığı Alınacak Bedelin Emsale Uygun Olması ve Transfer Fiyatlandırması Raporu Verilmesi 91
4.14.1.1.4. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fon Üzerindeki Hak Sahipliği Oranının %20'yi Aşmaması 91
4.14.1.2. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fondan Elde Ettiği Kazançlar 92
4.14.1.3. Fonun Katılımcı ve Kurucuları Arasında Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bulunan Tam Mükellef Gerçek Kişi veya Kurumlara İlişkin Bildirim 92

4.15. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna 92
4.15.1. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazanç ve İratların Kapsamı 93
4.15.2. İstisnadan Yararlanacak Olanlar 94
4.15.3. İstisnadan Yararlanma Şartları 94
4.15.3.1. Buluşlara İlişkin Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Türkiye'de Gerçekleştirilmesi 94
4.15.3.2. İncelemeli Sistemle Patent veya Olumlu Araştırma Raporu Sonucunda Faydalı Model Belgesi Alınması 94
4.15.3.3. İstisna Uygulamasından Yararlanacak Kişilerden Olunması 95
4.15.3.3.1. İstisnadan Yararlanacak Kişilerin 551 Sayılı KHK'da veya 6769 Sayılı Kanunda Belirtilen Nitelikleri Taşıması 95
4.15.3.3.2. Patent veya Faydalı Model Belgesi Üzerinde Tekel Niteliğinde Özel Bir Ruhsata Sahip Olunması 95
4.15.3.4. Değerleme Raporu Düzenlenmesi 96
4.15.3.5. Patent veya Faydalı Model Belgesi İçin Sağlanan Koruma Süresinin Aşılmamış Olması 96
4.15.4. İstisna Uygulaması 96
4.15.4.1. 09/08/2016 Tarihinden Önce Değerleme Raporu Düzenlenmesi Amacıyla Başvuranların Durumu 97
4.15.4.2. İstisna Kazancın Tespiti 97
4.15.4.2.1. Buluşun Üretim Sürecinde Kullanılması Halinde Kazancın Tespiti 99
4.15.4.3. Kesinti Uygulaması 100
4.15.5. Diğer Hususlar 100
4.15.5.1. 01/01/2015 Tarihinden Önce Tescil Edilmiş Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşların Durumu 100
4.15.5.2. Sınai Mülkiyet Hakkının Devredilmesi, Satılması veya Kiralanması İşlemlerinin Tescili 101
4.15.5.3. Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Bir Kısmının veya Tamamının Yurt Dışında Gerçekleştirilmesi 101
4.15.5.4. Patent veya Faydalı Model Belgesinin Geriye Dönük Olarak Hükümsüz Sayılması 101
4.15.5.5. İstisna Uygulamalarında Tercih 102
4.15.5.6. Katma Değer Vergisi İstisnası 102
4.16. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar 102
4.16.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna 103
4.16.1.1. Yasal Düzenleme ve İstisnanın Kapsamı 103
4.16.1.2. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti 104
4.16.1.3. Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı 104
4.16.1.4. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması 105
4.16.1.5. İhtiyaç Fazlası Malzemenin Satılması Halinde İstisna Uygulaması 105
4.16.1.6. Time-Charter İşletmeciliği 105
4.16.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan İstisna 105
4.16.2.1. Yazılım, Tasarım ve AR-GE Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı 107
4.16.2.1.1. İstisna Kapsamına Giren Faaliyetler 108
4.16.2.1.2. Bölgede Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği 109
4.16.2.2. Yönetici Şirketlerin Yararlanabilecekleri İstisnanın Kapsamı 109
4.16.2.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti 109
4.16.2.4. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı 110

4.16.2.5. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması 110
4.16.2.6. İstisna Uygulamasında Süre 110
4.16.2.7. Bölgedeki İşyeri Kiralamalarında Gelir Vergisi Kesintisi 110
4.16.2.8. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği Hükümlerine Göre Bildirim ve Beyanın Yapılması Gereken Yer 111
4.16.2.9. İstisna uygulamasına ilişkin Cumhurbaşkanına verilen yetki 111
4.16.2.9.1. Bakanlar Kurulu Kararı kapsamındaki kazançlar 111
4.16.2.9.2. Patent veya eşdeğer belge alma şartı 112
4.16.2.9.3. Kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti 113
4.16.2.10. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki 115
4.16.2.11. Ücret Desteği 117
4.16.2.12. KDV İstisnası 117
4.16.3. Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası 117
4.16.3.1. Yasal Düzenleme 117
4.16.3.2. Geçiş Döneminde Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı 120
4.16.3.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti 120
4.16.3.4. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı 121
4.16.3.5. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu 121
4.16.3.5.1. Kâr Paylarının Dağıtılması Halinde Vergi Kesintisi 121
4.16.3.5.2. Mevduat Faizi ve Repo Gelirinde Vergi Kesintisi 122
4.16.3.5.3. Muhtasar Beyanname Verilmesi 122
4.16.3.6. İstisna Uygulamasında Süre 122
4.16.3.7. İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna 122
4.16.3.7.1. Genel Olarak 122
4.16.3.7.2. İstisna Kapsamındaki Fason İmalat 123
4.16.3.8. Bakım, Onarım, Montaj, Demontaj, Elleçleme, Ayrıştırma, Ambalajlama, Etiketleme, Test Etme, Depolama Hizmetlerinden Elde Edilecek Kazançlarda İstisna Uygulaması 124
4.16.3.9. Diğer Hususlar 125
4.16.3.9.1. Defter ve Belge Düzeni 125
4.16.3.9.2. Serbest Bölgelerde Gerçekleşen Birleşme ve Devir Hallerinde İstisna Uygulaması 125
4.16.3.9.3. Faaliyet Ruhsatlarında Belirtilen Sürenin Uzatılması 126
4.16.3.9.4. Gelir Vergisi, Damga Vergisi ve Harç İstisnası 126
4.16.4. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 127
4.16.5. Elektrik Piyasası Kanunu Kapsamında İstisna 127
4.16.6. Araştırma Altyapılarının Kurumlar Vergisi İstisnası 127
4.17. Yatırım İndirimi 128
4.17.1. 31/12/2005 Tarihi İtibarıyla Mevcut Olup Devreden Yatırım İndirimi İstisnası Tutarları 129
4.17.2. 24/04/2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar 129
4.17.3. GVK'nın Mülga 19'uncu Maddesi Kapsamında Yapılan Yatırımlar 129
4.17.4. 01/01/2006 – 08/04/2006 Tarihleri Arasında Yeni Başlamış Yatırımlar 129

4.17.5. Endeksleme....130
4.17.6. Yatırım İndirimi İstisnasında Uygulama....130
4.18. Avrupa Birliği Organlarıyla Akdedilen ve Usulüne Göre Yürürlüğe Konulan Anlaşmalar Çerçevesinde Proje Karşılığı Sağlanan Hibeler...131
4.19. İstisnalarla İlgili Önemli Hususlar....131
5. SAFİ KURUM KAZANCI....132
5.1. Safi Kurum Kazancının Tespiti....132
5.2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler....133
5.2.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler....133
5.2.1.1. Götürü Gider Uygulaması....134
5.2.2. Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İaşe (Yemek) ve İbate (Barınma) Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri, Emekli Aidatı ve Demirbaş Olarak Verilen Giyim Eşyası....135
5.2.2.1. Yemek Giderleri....135
5.2.2.2. Barınma Giderleri....137
5.2.2.3. Tedavi İlaç Giderleri....137
5.2.2.4. Emekli Aidatı ve Sigorta Primleri....137
5.2.2.5. İş akdi feshedilen işçiye ödenecek olan kıdem ve ihbar tazminatlarının hangi dönemde gider yazılacağı....138
5.2.3. İşle İlgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye veya İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar....138
5.2.4. İşle İlgili ve Yapılan İşin Önemi ve Genişliği İle Orantılı Seyahat ve İkamet Giderleri (Seyahat Maksadının Gerektirdiği Süreyle Sınırlı Olmak Şartıyla)....139
5.2.5. Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmeye Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri....139
5.2.6. İşletme ile İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar ve Kaydiyeler Gibi Ayni Vergi, Resim ve Harçlar....141
5.2.7. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar....142
5.2.8. İşverenlerce Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar....143
5.2.9. İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları....143
5.2.10. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedeli....144
5.2.11. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar....145
5.2.12. Banka Kredi Borçları Nedeniyle Tahakkuk Etmiş, Ancak Henüz Ödenmemiş Faizlerin Gider Yazılması....145
5.3. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler....145
5.3.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri....145
5.3.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri....145
5.3.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri....146
5.3.4. Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bilanço Gününde Hükmü Devam Eden Sigorta Sözleşmelerine Ait Karşılıklar....146
5.3.5. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı....147
5.3.6. Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları....147
5.3.7. Kurum Çalışanlarına Ödenen Temettü İkramiyesi....147
5.4. Diğer Vergi Kanunları Uyarınca İndirilebilecek Giderler....148
5.5. İndirilemeyecek Giderler....148
5.5.1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler....150

5.5.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler....150
5.5.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar....151
5.5.4. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler....151
5.5.5. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında İhracından Doğan Zararlar....151
5.5.6. Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları ile vergi cezaları ve gecikme zamları....152
5.5.7. Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri....152
5.5.8. Suçtan Kaynaklanan Maddi ve Manevi Tazminat Giderleri....152
5.5.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar....152
5.5.10. Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri....152
5.5.11. İşletmede Kullanılan Yabancı Kaynaklara İlişkin Faiz, Komisyon, Vade Farkı, Kâr Payı, Kur Farkı ve Benzeri Adlar Altında Yapılan Gider ve Maliyet Unsurları Toplamının %10'unu Aşmamak Üzere Cumhurbaşkanınca Kararlaştırılan Kısmı....153
5.5.12. Kanunen Yasaklanmış Fiiller Nedeniyle Katlanılan Giderler....153
5.5.13. Dar Mükellef Kurumların Ana Merkeze veya Türkiye Dışındaki Şubelerine Yaptıkları Bazı Ödemeler....153
5.5.14. Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri....154
5.6. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Kurum Kazancının Tespiti....154
6. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ....156
6.1. Örtülü Sermaye....156
6.1.1. Örtülü Sermaye Kavramı ve Borç/Öz Sermaye Oranı....156
6.1.1.1. Ortak....157
6.1.1.2. Ortakla İlişkili Kişi....157
6.1.1.3. Borcun doğrudan veya dolaylı olarak temin edilmesi....158
6.1.1.4. Borcun işletmede kullanılması gereği....158
6.1.1.5. Borcun öz sermayenin üç katını aşması....159
6.1.1.6. Örtülü Sermaye Tutarı....160
6.1.2. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar....161
6.1.2.1. Gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar....161
6.1.2.2. Banka ve finans kurumlarından temin edilerek kullandırılan borçlar....161
6.1.2.3. Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar....161
6.1.2.4. Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktöring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bankalardan yaptıkları borçlanmalar....162
6.1.3. Örtülü Sermaye Uygulamasında Kur Farkı Gelirlerinin Durumu....162
6.1.4. Örtülü Sermaye Üzerinden Yapılan Ödemeler veya Hesaplanan Tutarların Kâr Payı Sayılması ve Yapılacak Düzeltme İşlemleri....162
6.1.4.1. Borç Verenin Tam Mükellef Kurum Olması....163
6.1.4.2. Borç Verenin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması....163
6.1.5. Örtülü sermayenin hesaplanması....164
6.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı....165
6.2.1. Kapsam....165
6.2.2. İlişkili Kişi Kavramı....166

6.2.3. Emsallere Uygunluk İlkesi....166
6.2.4. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler....167
6.2.5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları....169
6.2.6. Mükelleflerden İstenecek Belgeler....170
6.2.7. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri....172
6.2.8. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı....173
6.2.9. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Ziyaı....173
6.2.10. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında KDV İndirimi....173
6.2.11. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar'da Yapılan Değişiklik....174
6.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı....178
6.4. Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi....180
7. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK İNDİRİMLER....180
7.1. Zarar Mahsubu....180
7.1.1. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu....180
7.1.2. Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararlar....181
7.2. Diğer İndirimler....183
7.2.1. AR-GE ve Tasarım İndirimi....183
7.2.1.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Uygulanacak Ar-Ge İndirimi....184
7.2.1.1.1. AR-GE Faaliyetinin Tanımı ve Kapsamı....184
7.2.1.1.2. AR-GE Faaliyetinin Sınırı....185
7.2.1.1.3. AR-GE Harcamaları....186
7.2.1.1.4. AR-GE Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi....186
7.2.1.1.5. AR-GE İndiriminin Uygulanması....187
7.2.1.1.6. Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri....187
7.2.1.1.7. Diğer Hususlar....187
7.2.1.2. 5746 Sayılı Kanunun 3 üncü Maddesine Göre Uygulanacak Ar-Ge ve Tasarım İndirimi....191
7.2.1.2.1. Tanımlar....192
7.2.1.2.2. Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetleri....193
7.2.1.2.3. Ar-Ge ve Tasarım Harcamalarının Kapsamı....195
7.2.1.2.4. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi Uygulaması....197
7.2.1.2.5. 5746 Sayılı Kanuna Göre Uygulanacak Ek Ar-Ge ve Tasarım İndirimi....197
7.2.1.2.6. Destekler....198
7.2.1.2.7. Siparişe Dayalı Ar-Ge, Yenilik Ve Tasarım Faaliyetlerinde İndirim Uygulaması....199
7.2.1.3. 5746 Sayılı Kanunun 3/A Maddesine Göre Uygulanacak Ar-Ge ve Tasarım İndirimi....200
7.2.1.4. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki....200
7.2.1.5. Sigorta Primi Desteği....201
7.2.1.6. Damga Vergisi ve Harç İstisnası....201
7.2.2. Sponsorluk Harcamaları....202
7.2.3. Bağış ve Yardımlar....205
7.2.3.1. Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar....205
7.2.3.2. Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile İbadethanelere ve Yaygın Din Eğitimi Verilen

Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar 206
7.2.3.2.1. Kapsam 206
7.2.3.2.2. Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar 207
7.2.3.2.3. Kapsam Dışında Kalan Bağış ve Yardımlar 208
7.2.3.2.4. Bağış ve Yardımın Belgelendirilmesi 208
7.2.3.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar 209
7.2.3.4. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar 210
7.2.3.5. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış veya Yardımlar 210
7.2.3.6. Diğer Kanunlarda Yer Alan Bağış ve Yardımlar 210
7.2.3.6.1. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar 210
7.2.3.6.2. Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair 7269 Sayılı Kanuna Göre Afet Felaketzedelerine Yapılacak Bağış ve Yardımlar 211
7.2.3.6.3. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Hakkındaki 2828 Sayılı Kanuna Göre Bu Kuruma ve Kuruluşlara Yapılan Bağış ve Yardımlar 211
7.2.3.6.4. Üniversitelere ve Yüksek Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağışlar 211
7.2.3.6.5. 222 Sayılı İlköğretim Kanununa Göre İlköğretim Kurumlarına Yapılan Bağış ve Yardımlar 212
7.2.3.6.6. Türkiye Bilimsel Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) Yapılan Bağışlar 212
7.2.3.6.7. Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumu Kanununa Göre Yapılan Bağışlar 212
7.2.3.6.8. 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları 212
7.2.3.6.9. 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar 213
7.2.3.6.10. 4954 Sayılı Türkiye Adalet Akademisi Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar 213
7.2.3.6.11. 3388 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar 213
7.2.3.7. Ayın Olarak Yapılan Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu 213
7.2.4. Girişim Sermayesi Fonu İndirimi 214
7.2.4.1. İndirim şartları 215
7.2.4.2. İndirim Tutarının Hesaplanması 215
7.2.4.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi 216
7.2.5. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmet Kazançlarına İlişkin İndirim 217
7.2.5.1. İndirim Kapsamındaki Hizmetler 217
7.2.5.2. İndirimden Faydalanabilecek Şirketlerin Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konusu 218
7.2.5.3. Hizmetin, Türkiye'den Münhasıran Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum İçin Yapılmış Olması 218
7.2.5.4. Faturanın Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum Adına Düzenlenmesi 218
7.2.5.5. 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 219
7.2.5.6. İlgili Bakanlığın İzin ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim Ve Sağlık Hizmetleri ile Mesleki Eğitim Hizmetlerinin Yararlanıcısının Yurt Dışında Olması 219
7.2.5.7. İndirim Tutarının Tespiti 219
7.2.5.8. Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi 219

7.2.5.9. İlgili Bakanlığın İzni ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim ve Belgeler 220
7.2.5.10. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler 220
7.2.6. Korumalı İşyeri İndirimi 220
7.2.7. Sermaye Artırımında İndirim 221
7.2.7.1. İndirimin Kapsamı 221
7.2.7.2. İndirimden Yararlanacak Olanlar 223
7.2.7.3. İndirim Uygulaması 223
7.2.7.4. Sermaye Artırımının Tescili ve Artırılan Tutarın Şirketin Banka Hesabına Yatırılması 223
7.2.7.4.1. Sermaye Avanslarının Durumu 225
7.2.7.5. Her Bir Hesap Dönemi İçin Ayrı Ayrı Yararlanma 226
7.2.7.6. Kazanç Yetersizliği Nedeniyle İndirim Konusu Edilemeyen Tutarın Sonraki Dönemlere Devri 227
7.2.7.7. Sermaye Azaltımı 227
7.2.7.8. İndirim Uygulamasına ilişkin Cumhurbaşkanına Verilen Yetki ve İndirim Oranları 228
7.2.7.9. İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar 230
7.2.7.10. Sermaye Artırımında İndirim Uygulamasında Dikkate Alınacak Faiz Oranı 232
7.2.7.11. Diğer Hususlar 232
7.2.8. Teknogirişim Sermayesi Desteği 233
7.2.9. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunanlara Sağlanan Sermaye Destekleri 234
7.3. Yurtdışında Hizmet Veren İşletmelerde İndirim 235
7.3.1. Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerin İstihdam Ettikleri Hizmet Erbabının Ücretlerine İlişkin İndirim Uygulaması 236
7.3.2. İndirimden Faydalanma Şartları 237
7.3.3. İndirim Tutarı 238
7.3.4. Bildirim ve Beyan 238
8. BEYAN ESASI 241
8.1. Beyannamenin verilmesi 241
8.2. Beyannamenin verilme zamanı 242
8.3. Beyannamenin verileceği yer 243
8.4. Beyannamenin şekil, içerik ve ekleri 243
8.5. Kooperatif gelirlerinin sadece taşınmaz kira gelirlerinden ve mevduat faizlerinden oluşması halinde beyan 244
9. TAM MÜKELLEF KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİ 245
9.1. Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar 245
9.2. Vergi Kesintisi Oranına İlişkin Cumhurbaşkanına Verilen Yetki 246
9.3. Vergi Kesintisine Tabi Tutulacak Kazanç ve İratlar 246
9.3.1. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerine İlişkin Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri 246
9.3.1.1. Konsorsiyum Olarak Yapılan İşlere İlişkin Ödemelerin Durumu 247
9.3.2. Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri 249
9.3.2.1. Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri 249
9.3.2.2. Dernek veya Vakıflara Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri 249
9.3.2.3. Diğer Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri 249
9.3.2.4. Devlete, Özel İdarelere, Belediyelere ve Köylere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri 250

9.3.3. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 Tarihli ve 4749 Sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna Göre Kurulan Varlık Kiralama Şirketleri ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetler ve Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Sağlanan Gelirler....250
9.3.3.1. Döviz Cinsinden Yahut Dövize, Altına veya Başka Bir Değere Endeksli Menkul Kıymetlerin İtfası Sırasında Oluşan Değer Artışlarında Vergi Kesintisi....250
9.3.3.2. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna Göre Kurulan Varlık Kiralama Şirketleri ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan Menkul Kıymetler ve Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Sağlanan Gelirlerin Kurumlar Vergisine Tabi Olmayan veya Kurumlar Vergisinden Muaf Olanlar Tarafından Elde Edilmesi Halinde Vergi Kesintisi Uygulaması....251
9.3.4. Mevduat Faizleri....252
9.3.5. Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları....252
9.3.6. Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığında Ödenen Kâr Payları....252
9.3.7. Repo Gelirleri....253
9.3.8. Şans Oyunlarını Düzenleyenler Tarafından Bunların Bayilerine veya Aracılarına Ödenen Komisyon, Prim ve Benzeri Ödemeler Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi....253
9.3.9. Vergiden Muaf Olan Kurumlara Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi....253
9.3.10. Fon ve Yatırım Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi....254
9.3.10.1. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi 255
9.3.10.2. Portföyü Türkiye'de Kurulu Borsalarda İşlem Gören Altın ve Kıymetli Madenlere Dayalı Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi....255
9.3.10.3. Girişim Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi....255
9.3.10.4. Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi....256
9.3.10.5. Emeklilik Yatırım Fonlarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi....256
9.3.10.6. Konut Finansmanı Fonları ve Varlık Finansmanı Fonlarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi....256
9.3.11. 213 sayılı VUK'nın 11 inci Maddesinin Yedinci Fıkrası Kapsamında Yapılacak Tevkifat....256
9.3.11.1. Kesinti Kapsamına Alınan Ödemeler....257
9.3.11.2. İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerine İlişkin Ödemeler Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi....257
9.4. Vergi Kesintilerine İlişkin Beyannamenin Verilme Yeri ve Zamanı....259
9.5. Diğer Hususlar....259
9.6. Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi....260
9.6.1. Genel Açıklama....260
9.6.2. GVK'nın Geçici 62'nci Maddesi Uygulaması....261
9.6.3. Kâr Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenememesi Durumunda Vergi Kesintisi Uygulaması....263
9.6.4. İstisna Kazançların Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu....265
9.6.5. Avans Kâr Payı Dağıtımı....265
10. KURUMLAR VERGİSİNİN TARHI VE ÖDENMESİ....266

11. DAR MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ....268
11.1. Safi Kurum Kazancı....268
11.1.1. Kurum Kazancının Tespiti....268
11.1.2. Kurum Kazancını Oluşturan Kazanç ve İratlar....269
11.1.2.1. Ticari Kazançlar....269
11.1.2.2. Zirai İşletmelerden Elde Edilen Kazançlar....270
11.1.2.3. Serbest Meslek Kazançları....270
11.1.2.4. Taşınır ve Taşınmazlar ile Hakların Türkiye'de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar....271
11.1.2.5. Türkiye'de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları....271
11.1.2.6. Türkiye'de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar....272
11.1.3. Dar Mükellef Kurum Kazancının Tespitinde Ayrıca İndirilemeyecek Giderler....272
11.1.4. Dar Mükellefiyette Örtülü Sermaye Uygulaması....272
11.1.5. Dar Mükellefiyette Tasfiye ve Kısmi Bölünmeye İlişkin Uygulama....273
11.2. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti....273
11.3. Dar Mükellefiyette Beyan....274
11.4. Özel Beyan....275
11.5. Beyanname Verilmeyecek Haller....276
11.6. Verginin Tarhı ve Ödenmesi....276
11.7. Vergi Kesintisi....277
11.7.1. Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar....277
11.7.2. Vergi Kesintisi Uygulamasına İlişkin Cumhurbaşkanına Verilen Yetki....277
11.7.3. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Bulunan İşyeri veya Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilen Kazanç ve İratlarda Vergi Kesintisi....277
11.7.4. Vergi Kesintisine Tabi Kazanç ve İratlar....279
11.7.4.1. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile Uğraşan Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Hakediş Ödemeleri....280
11.7.4.2. Serbest Meslek Kazançları....280
11.7.4.3. Gayrimenkul Sermaye İratları....280
11.7.4.4. Menkul Sermaye İratları....280
11.7.4.5. Cumhurbaşkanınca Yapılan Belirlemeler Kapsamındaki Ödemeler....282
11.7.4.5.1. Kesinti kapsamına alınan ödemeler....282
11.7.4.5.2. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi....283
11.7.4.6. Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temliki....284
11.7.4.7. Dar Mükellef Kurumlara veya Kurumlar Vergisinden Muaf Dar Mükelleflere Dağıtılan Kâr Payları....285
11.7.4.8. Yurt Dışı İştirak Kazançları Üzerinden Dar Mükellef Kurumlara Dağıtılan Kâr Payları....285
11.7.4.9. Sergi ve Panayır Kazançları....286
11.7.4.10. Yıllık veya Özel Beyanname Veren Dar Mükellef Kurumların Menkul Sermaye İradı Sayılan Kazançlarından Ana Merkeze Aktarılan Tutarlar....286
11.7.4.11. Dar Mükellef Kurumlarca Yapılan Türev İşlemlerde Vergi Kesintisi....286
11.7.4.11.1. Forward İşlemleri....286
11.7.4.11.2. Swap İşlemleri....286

11.7.4.11.3. Opsiyon Sözleşmeleri ve Opsiyon Primi 287
11.7.4.11.4. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası İşlemleri 287
11.7.4.11.5. Aracı Kuruluş Varantları 287
11.7.4.12. Cumhurbaşkanınca Belirlenecek Ülkelerde Yerleşik Olan veya Faaliyette Bulunan Kurumlara Yapılacak Her Türlü Ödemeler 288
11.7.5. Beyan Serbestisi 288
11.7.6. Diğer Hususlar 288
12. KURUMLAR VERGİSİ ORANI, GEÇİCİ VERGİ VE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ 289
12.1. Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi Uygulaması 289
12.2. İndirimli Kurumlar Vergisi 290
12.2.1. İndirimli Vergi Uygulamasına İlişkin Cumhurbaşkanına Verilen Yetki 294
12.2.2. Kapsam 296
12.2.3. İndirimli Vergi Oranından Yararlanamayacaklar 296
12.2.4. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması 296
12.2.4.1. İşletme Döneminde Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması 296
12.2.4.2. Yatırım Harcamaları İçinde Dikkate Alınmayacak Harcamalar 297
12.2.4.3. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasına Başlanılacak Dönem 297
12.2.4.4. Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması 298
12.2.4.5. Yatırım Dönemi İfadesinden Anlaşılması Gereken 300
12.2.4.6. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması ile ilgili örnekler 300
12.2.5. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazancın Kapsamı ve İndirimli Vergi Oranı Uygulamasında Öncelik Sırası 306
12.2.6. Kurumlar Vergisi Matrahının Birden Fazla Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Elde Edilen Kazançtan Düşük Olması 307
12.2.7. Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulaması 308
12.2.8. Kanunda Belirtilen Şartlara Uyulmaması Halinde Yapılacak İşlemler 311
12.2.9. Teşvik Belgeli Yatırımların Devri 311
12.2.9.1. Yatırımın Faaliyete Geçmeden Önce Devredilmesi Durumu 311
12.2.9.2. Yatırımın Kısmen veya Tamamen Faaliyete Geçmesinden Sonra Devredilmesi Durumu 311
12.2.10. Yatırıma Katkı Tutarında Endeksleme 312
12.2.11. İmalat Sanayine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki Yatırım Harcamalarında KDV İadesi Ve İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması 313
12.3. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) Birleşmelerinde Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanması 314
12.3.1. KOBİ Tanımı 315
12.3.2. KOBİ Birleşmelerinde Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanmasının Şartları 315
12.3.2.1. Birleşmenin, Kanunun 19 uncu Maddesinin Birinci Fıkrasında Yer Alan Devir Şartlarını Taşıması 316
12.3.2.2. Birleşen Kurumların KOBİ Niteliğinde Olması 316
12.3.2.3. Birleşen Kurumların Devir Tarihi İtibarıyla Sanayi Sicil Belgesini Haiz ve Fiilen Üretim Faaliyetiyle İştigal Eden Kurumlardan Olması 316
12.3.3. Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanması 316
13. KURUMLAR VERGİSİNDE MAHSUP VE İADELER 317
13.1. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu 317
13.1.1. Mahsup İmkânı 317

13.1.2. Mahsup Süresi 318
13.1.3. Mahsup Edilebilecek Yurt Dışı Vergilerin Sınırı 318
13.1.4. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Ödediği Vergiler 318
13.1.5. Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edilen Kâr Payları Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu 318
13.1.6. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu 319
13.1.7. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Tevsiki 319
13.2. Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu 320
13.2.1. Vergi Mahsubu 320
13.2.2. Fonlar ve Yatırım Ortaklıkları Bünyesinde Kesilen Verginin, Söz Konusu Kurumlardan Kâr Payı Alanlarca Mahsubu 321
13.2.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Üzerinden Kesilen Vergilerin Mahsubu 321
13.2.4. Kesilen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu 321
13.2.5. Fonların ve Yatırım Ortaklıklarının Gelirleri Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu 321
13.2.6. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin, Yurt İçinde Ödenen Vergilerin ve Geçici Verginin Mahsup Sırası 322
13.2.7. Değerleme İşlemlerinden Doğan Kazanca İsabet Eden Vergi Kesintilerinin Mahsubu 323
13.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin İadesi 323
13.3.1. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsuben İadesi 323
13.3.2. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Nakden İadesi 324
13.3.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu 325
13.4. Geçici Verginin Mahsuben ve Nakden İadesi 325
13.5. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi 326
13.5.1. Vergi İndiriminden Yararlanacak Olanlar 329
13.5.2. Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları 329
13.5.2.1. İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş olması 329
13.5.2.2. İlgili dönemlere ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması 330
13.5.2.3. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk Lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması 331
13.5.2.4. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması 332
13.5.3. Vergi İndirimi Uygulaması 333
13.5.4. Şartların İhlali Halinde Yapılacak İşlemler 333
13.6. İlave İstihdamın Teşviki 334
13.6.1. 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu Maddesi Kapsamında İşe Alınan Ücretlilere İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulaması 336
13.6.1.1. Gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanılmasına ilişkin şartlar 336
13.6.1.2. İstisna uygulamasında süre 336
13.6.1.3. Gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulanması 336
13.7. İade Talepleri Başvuru Şekli 338
14. TASFİYE, BİRLEŞME, DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ 339
14.1. Tasfiye 339
14.2. Birleşme 340

14.3. Devir 340
14.4. Bölünme 340
14.4.1. Tam Bölünme 341
14.4.2. Kısmi Bölünme 341
14.5. Hisse Değişimi 341
15. BEYANNAMELERİN İMZALATILMASI VE YATIRIM İNDİRİMİ, KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI VE TAM TASDİK RAPORLARININ ELKETRONİK ORTAMDA GÖNDERİLMESİ 342
16. DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN KONULAR: İZAHA DAVET NEDENLERİ 343
UYGULAMA ÖRNEĞİ 346
EK : 5108 SAYILI KAMU MALÎ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU EKİ LİSTE 351

KISALTMALAR

GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
KVGT	:	Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
KDV	:	Katma Değer Vergisi
GVGT	:	Gelir Vergisi Genel Tebliği
VUKGT	:	Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

ÖNSÖZ

Vergilendirme yetkisi, devletin mali egemenliğinin bir göstergesi olarak kişilerin kamu harcamalarına katılmasını sağlamak için kullanılır. Devlet, kişilerin gelir, servet ve harcamaları üzerine kurduğu vergi sistemi ile kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaktadır. Vergilerin ekonomik kaynağına göre tasnifte harcamalardan alınan vergiler dolaylı vergiler olarak nitelendirilir. Bu vergiler ancak ve ancak bir harcama söz konusu olduğunda tahsil edilebilir. Aynı şekilde servet vergileri de kişilerin bir servet sahibi olması sonrasında söz konusu olur. Ancak gelir vergisi toplumun tüm kesimlerini ilgilendiren, deyim yerindeyse herkesin yaşamak için bir gelire ihtiyacı olduğundan muhatap olacağı vergidir. Türk Vergi Sisteminde yer alan gelir unsurları topluca değerlendirildiğinde gelirin tanımının değiştirilerek net artış kuramının kabul edilmesi bir başka deyişle kaynağı ne olursa olsun bir gelir söz konusu olduğundan vergilendirilmesi anayasal eşitlik ilkesinin bir gereği olacaktır.

2019 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesi konusunda meslektaşlarımıza yardımcı olmak amacı taşıyan bu rehber, gelirin vergilendirilmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Özelge, Sirküler ve Genel Tebliğleri, Danıştay ve Bölge İdare Mahkemelerinin kararları ve temelde Kurumlar Vergisi Kanunu dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Bu rehberin hazırlanmasındaki emekleri için Prof.Dr. N. Semih ÖZ'e, Doç. Dr. Cenker GÖKER'e ve YMM Saygın KARABACAK'a teşekkür ederim.

Tüm meslek mensuplarımıza faydalı olması dileklerimle…

Emre KARTALOĞLU
TÜRMOB Genel Başkanı

SUNUŞ

Kurumlar Vergisi vergi sistemimizin temel taşlarından birini oluşturmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançlarını kurumlar vergisine tabi kılmıştır.

Mesleki çalışma ve projelerimizi belirlerken, temel çıkış noktasını meslektaşlarımızın mesleki çalışmalarına sunacağımız katkılar oluşturuyor. Bu amaçla meslektaşlarımızın, mesleki alt yapılarını geliştirmeleri için tüm imkanlarımızı seferber ediyoruz. Tüm meslektaşlarımıza, en hızlı ve en düşük maliyetle ulaşmak için, e-kitap yayınlarımıza ağırlık verdik.

Vergi sistemimizin temel taşlarından olan kurumlar vergisinin uygulanması ve beyanı konusunda meslektaşlarımıza yardımcı olmak ve kılavuz görevi görmesi için 2019 yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi'ni hazırlayarak e-kitap olarak sizlerin istifadesine sunduk.

Meslektaşlarımıza uygulamada yardımcı olacağına inandığımız e-kitabımız, özellikle bazı bilgi, oran ve uygulamalara kolay ulaşımı sağlayacak şekilde tasarlandı.

2019 Yılı Kurumlar Vergisi Rehberi isimli e-Kitabın hazırlanmasındaki emekleri için Prof.Dr. N. Semih ÖZ'e, Doç. Dr. Cenker GÖKER'e ve YMM Saygın KARABACAK'a teşekkür ederim.

e-Kitabın, başta kurumlar vergisi beyanlarını düzenleyen meslektaşlarımız olmak üzere tüm ilgililere faydalı olmasını diliyorum.

Yahya ARIKAN
TÜRMOB Genel Sekreteri

UNUTMAYINIZ

1) 2019 yılı kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin internet üzerinden 30 Nisan 2020 Perşembe gününe kadar verilmesi gerekmektedir.

2) Beyanname üzerinden tarh edilen verginin son ödeme günü, 30 Nisan 2020'dir.

3) 2019 yılında elde edilen kazançlara uygulanacak kurumlar vergisi oranı % 22'dir.

4) Defterlerini kâğıt ortamında tutan mükelleflerin 2019 yılında kullandıkları yevmiye defterlerinin kapanış tasdikini 30 Haziran 2020 tarihine kadar yaptırmaları gerekmektedir.

5) Defterlerini elektronik ortamında tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin 2019 yılının son ayına ait elektronik defterlerini, 27 Temmuz 2020 gününe kadar kendilerine ait mali mühür ile onaylamaları imzalı veya mühürlü defterler için berat dosyaları oluşturmaları ve bu dosyaları Elektronik Defter Uygulaması aracılığı ile Gelir İdaresi Başkanlığının onayına sunmaları gerekmektedir.

6) Sermaye şirketlerinin nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden ilgili düzenlemelere göre hesaplanacak tutarın, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceğini dikkate almayı unutmayınız.

7) 2018 yılı aktif toplamı 9.913.000 TL ve net satışlar toplamı 19.820.000 Türk Lirasını aşmayan kurumlar vergisi mükellefleri 2019 yılı beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar.

8) YMM ile tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin tasdik raporlarının süresi içerisinde verilmesi gerekmektedir.

9) YMM ile tam tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin, beyannamelerinde yer alan bazı istisnalardan yararlanabilmeleri için istisnaya ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz etmeleri gerekmektedir.

10) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, 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.

11) Gerekli koşulların var olması durumunda; 30 Nisan 2020 tarihine **kadar Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunun** hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda vergi idaresine ibraz edilmesi gerektiğini dikkate alınız.

12) Kurumlar vergisi mükelleflerinin istisnai haller dışında beyannamelerine dayanak teşkil eden defter ve belgelerini, Vergi Usul Kanunu uyarınca **31 Aralık 2024 tarihine kadar saklamaları** ve istenmesi halinde vergi idaresine ibraz etmeleri gerekmektedir.

13) Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinden gerekli şartları taşıyanlar, 30 Nisan 2020 tarihine kadar vermeleri gereken 2019 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini ödenmesi gereken kurumlar vergisinden indirebileceklerdir.

2019 KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ

5520 sayılı KVK'nın 1'inci maddesinde sayılan aşağıdaki kurumların, tüzel kişilikleri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, kazançları Kurumlar Vergisine tabidir.

a) **Sermaye şirketleri:** 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirketidir.

Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır. Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi başlıca fonlar aşağıdaki gibidir:

— Yatırım Fonları

— Emeklilik Yatırım Fonları

— Konut Finansmanı Fonları

— Varlık Finansmanı Fonları

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. KVK'nın "İndirilecek giderler" başlıklı 8. 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.

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

b) **Kooperatifler:** 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.

c) **İktisadî kamu kuruluşları**: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, sermaye şirketi ve kooperatifler dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

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 kurulan veya işletilen iktisadi kuruluşlar ile döner sermayeli kuruluşları da kapsamına alır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 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:

— **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.

— 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.

— **Devamlılık:** İktisadi kamu kuruluşunca gerçekleştirilen ticari, sınai veya zirai faaliyetlerin devamlı olarak yapılması gerekmektedir.

— **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.

Davacı belediyenin otopark işletmesinden elde ettiği geliri beyan etmediği ileri sürülerek adına kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanmış, vergi ziyaı cezası ile özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketi ve kooperatifler haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu müesseseleri olduğu, bunların kazanç gayesi gütmemelerinin, faaliyetinin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine tesir etmeyeceği öngörülmüştür.

DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2006/4216, K. 2007/132 sayılı kararı

"….prefabrik dükkânları kiralayarak, gayrimenkul sermaye iradı kapsamında sadece kira geliri elde eden davacı Belediyenin; ticari, sınai ve zirai bir faaliyetinin bulunduğu yolunda bir tespite yer verilmeden, belirli bir süreyi kapsayan zorunlu olan kiralama işleminin devamlılık unsurunu içeren bu niteliği, tek başına, faaliyetin ticari işletme olduğunun kabulü için yeterli değildir.

Ticari bir organizasyonun varlığı veya kar elde etme amacı taşındığı tespit edilmediğinden vergi mahkemesi kararının bozulması, vergi idaresi temyiz isteminin ise bu nedenle reddi gerekmektedir." **DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2010/3441, K. 2012/304 sayılı kararı**

ç) **Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler:** Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. KVK'nın uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2. maddesinin 5. 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. Kanun, 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.

- İktisadi işletme, dernek veya vakfa ait veya tabi olmalıdır. Ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan ilişkiyi ifade etmektedir

- 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.

- Dernek veya vakfa ait işletmenin kurumlar vergisi mükellefi sayılması için, söz konusu iktisadi işletmenin ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette 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 organizasyonu gerektirmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

Tarhiyata dayanak gösterilen işlemlerin vakıf senedinde belirlenen sosyal amaçlar doğrultusunda ve vakıf varlığının erimesinin engellenmesi amacına yönelik olduğu tespit edilmiş olup, iktisadi işletme sayılabilecek nitelikte ticari şekilde kazanç elde etmek gayesiyle hareket edilmediği anlaşıldığından tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2010/8349, K. 2010/6626 sayılı kararı.

OKUL AİLE BİRLİKLERİ

(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.08.2008 Tarih ve B.07.1 .GİB.4.34.l6.01/KVK-4/1: sayılı Özelgesi)

…

Okul aile birlikleri, Milli Eğitim Temel Kanununa göre çıkarılan yönetmelik uyarınca kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan amacı; okulun ihtiyaçlarının karşılanması, veli ve öğretmenler arasında işbirliğinin sağlanması olan ve bulundukları okul bünyesinde faaliyet gösteren birliklerdir.

1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 16.maddesinde 5257 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle okul aile birliklerinin gelirlerinin her türlü vergi resim ve harçtan muaf olduğu hükme bağlanmıştır. Bu muaflık, bizatihi okul aile birliğini kapsamaktadır.

Ancak, söz konusu muafiyet, … Anadolu Lisesi bünyesinde kurulan ve okul adına faaliyet gösteren Okul Aile Birliği'nin kuruluş maksadı dışında ki faaliyetlerini kapsamamaktadır. Dolayısı ile okul aile birliğinin, kantin, açık alan, salon, otopark, halı saha vb. gibi yerleri işletmeleri iktisadi işletme oluşturacak olup, iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olacağı tabiidir.[1]

…

d) İş ortaklıkları: Yukarıda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

- 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,
- 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,

1 **NOT**: **7103 sayılı Kanun Madde 30'uncu maddesiyle** 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (d) bendinde **yapılan değişikle**, 27 Mart 2017 tarihinden itibaren Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların **okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.**

- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

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.

Kurumlar vergisi uygulamasında sendikalar dernek, cemaatler vakıf hükmündedir. Diğer taraftan Kanunun 4. maddesinde sayılan bazı kurumlar vergiden muaf tutulmuşlardır. Ayrıca bazı kurum kazançları Kanunun 5. maddesiyle vergiden istisna edilmiştir.

Özel kanunlarla bazı kurumlara tanınan istisna ve muafiyetler bulunmaktadır. Örneğin; 4691 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu", 4490 sayılı "Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu" gibi kanunlarda tanınan istisnalar.

Kurumların gelirleri, 193 sayılı GVK'nın 2'nci maddesinde yedi bent halinde sayılan gelir unsurlarından oluşur ve tamamı kurum kazancı olarak adlandırılır. Kurumların bu kazancı üzerinden alınacak Kurumlar Vergisi ise GVK'nın ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

5520 sayılı KVK'nın uygulamasıyla ilgili olarak **yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği**'nde ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur. Daha sonra çıkarılan 2-17 Seri No'lu Tebliğler yoluyla ise 1 No'lu Tebliğde değişiklikler ve ilaveler yapılmıştır.

Aşağıda yer alan açıklamalarımızda 1 Seri No'lu Tebliğe yapılan atıflar söz konusu değişiklikleri de içerecek şekilde yapılmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefi olan ve şirkete ait kireç ocağını kiraya verdiği saptanan davacının kiralama nedeniyle elde ettiği kazancının, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmekte olup, vergi mahkemesince, gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesine ilişkin hükümler esas alınarak karar verilmesi yasaya uygun düşmemiştir.

DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2008/4659, K. 2010/704 sayılı kararı

2. TAM VE DAR MÜKELLEFİYET

KVK'da mükellefler, tam ve dar mükellefiyet esasına göre ikiye ayrılır.

Tam mükellefiyet	**Kanunî veya iş merkezi** Türkiye'de bulunan kurumlar **tam mükellef** olarak değerlendirilir. Tam mükelleflerin gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı kurum kazancı (ticari kazanç hükümlerine göre) olarak Türkiye'de vergilendirilir.
Dar mükellefiyet	**Kanunî ve iş merkezlerinin** her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar **dar mükellef** olarak değerlendirilir. Bu kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir

Kanunî merkez; vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İş merkezi, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez olarak tanımlanmıştır.

İş merkezi Türkiye içinde bulunan kurumlar, kanuni merkezi Türkiye'de olmasa dahi tam mükellefiyete tabidirler. İşlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezin tespitinde esas alınabilecek kıstaslara aşağıda sayılanlar örnek olarak verilebilir.[2]

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

Dar mükellefiyette kurum kazancı ise aşağıdaki gelirlerden oluşur:

a) Türkiye'de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyun işyeri veya daimi temsilcisi olan yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşısalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.)

2 İrfan VURAL, **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu,** Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara 2009

b) Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar

c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları

ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar

d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları

e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar

Yukarıda belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı GVK'nın ilgili hükümleri uygulanır.

Dolayısıyla tam mükellef kurumlar açısından herhangi bir önem ifade etmeyen, Gelir Vergisi Kanunu'nda 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 Gelir Vergisi Kanunu'nda 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 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerinin dikkate alınması gerekir. Örneğin, dar mükellefiyete tabi kurumun Türkiye'de elde ettiği kazanç, sadece menkul sermaye iradından ibaret olduğunda, kurum kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nun menkul sermaye iradının tespiti hakkındaki hükümlerine göre hesaplanır. Ancak, bu iradın vergilendirilmemesine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen istisna ve indirimlerden yararlanılması mümkün değildir.[3]

Aynı kişinin hem davacı şirketin hem de yurtdışındaki şirketin ortağı ve kanuni temsilcisi olması tek başına bu firmalar arasında daimi temsilcilik ilişkisi doğmasına yetmediğinden, yurt dışında yerleşik firmaya ihraç mallarının pazarlanması konusunda verdiği aracılık hizmeti karşılığında yaptığı ödemeler üzerinden davacı şirketin bu firma hesabına ve kendi adına daimi temsilci sıfatıyla kurumlar vergisi tevkifatı yaparak beyanda bulunması gerekmez.

DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2009/2479, K. 2010/279 sayılı kararı.

3 A.Murat YILDIZ, İrfan VURAL, 2018 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, ASMMMO, Ankara, 2019

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının "Gemicilik ve Hava Taşımacılığı" na ilişkin hükümlerinde, bir Akit Devlet teşebbüsünün gemi veya uçakların kiralanmasından elde ettiği arızi nitelikteki kazançlarının, teşebbüsün, uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazancıyla birlikte vergilendirileceği öngörüldüğünden, davacı şirketin finansal kiralama yoluyla uçaklarını kiraladığı şirketlerin elde ettiği gelirin, uluslararası hava taşımacılığından elde edilen kazanç mahiyetinde olmadığı açıktır.

DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2011/5091, K. 2013/4519 sayılı kararı.

3. MUAFLIKLAR

Muafiyet, vergiye tabi gerçek veya tüzel kişilerin verginin kapsamı dışında bırakılmasını ifade eder. Kurumlar vergisinden muaf olan kurumların hangileri olduğu KVK'nın 4'üncü maddesinde sayılmıştır.

3.1. Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen kuruluşlar

Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

Muafiyetten yararlanabilmek için kuruluşun, yukarıda sayılan kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilmesi ve amacının bilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek olması gerekmektedir. Bentte sayılan kuruluşların aynı amaçlarla da olsa kamu idare ve kuruluşları dışındaki kurumlar tarafından işletilmesi halinde söz konusu muafiyet hükmünden yararlanılamayacaktır.

Kamu idare ve kuruluşlarından maksat, merkezi yönetim kapsamına dahil olan genel ve özel bütçeli daireler ile il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir.

Milli Eğitim Bakanlığına bağlı meslek liseleri ve teknik okulların atölyelerinin döner sermaye işletmeleri tarafından öğrencilerin teorik bilgilerini pratikte de kullanabilmelerini sağlamak, el becerilerini arttırmak, müteşebbislik ruhlarının geliştirilmesine yardımcı olmak gibi eğitime yönelik amaçlar doğrultusunda işletilmesi halinde söz konusu işletmeler kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Anılan işletmelerde, eğitim öğretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ürünlerin satılmak suretiyle değerlendirilmesi halinde de muafiyetin kalkması söz konusu değildir. İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere dışarıdan işçi istihdam edilmesi, fason imalat yaptırılması veya ihale yoluyla iş alınması hallerinde ise okul döner sermaye işletmesi nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerektirmektedir.

Okulların iktisadi alandaki ticari faaliyetlerinin muafiyet kapsamında değerlendirilmesi ise mümkün bulunmamaktadır. Otel işletmeciliği işi ticari bir organizasyonu gerektirdiğinden, meslek okulları bünyesinde faaliyet gösteren uygulama otellerinde okul öğrencilerinin stajlarını yapıyor olması, otelin iktisadilik vasfını değiştirmemekte ve iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini gerektirmektedir.

Meslek okullarındaki öğrenciler, otelcilik ve turizm ile ilgili olarak öğrendikleri bilgileri, okullarına bağlı uygulama otellerinde veya özel girişimcilere ait otellerde staj yaparak pratiğe dönüştürmektedirler. Stajın, özel girişimcilere ait otellerde yapılıyor olması ile meslek okullarına ait uygulama otelleri bünyesinde yapılıyor olması, teorinin pratiğe dönüşmesi açısından temel bir farklılık yaratmayacaktır. Ancak söz konusu faaliyetlerin, bünyesinde eğitim unsurunu da barındırıyor olması, faaliyetin iktisadilik vasfını ortadan kaldırmadığı için otel işletmeciliğinin kamu kurumu tarafından icra ediliyor olması, muafiyetten yararlanılmasını gerektirmemektedir.

3.2. Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen kuruluşlar

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 Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

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 kaldırmaz.

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 yükseköğretim 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 da kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

…insan sağlığının korunmasına yönelik olarak işletildiğinde tartışma bulunmayan kaplıca, banyo havuzları ve çamur banyolarının kurumlar vergisinden muaf olduğu sonucuna varıldığından, kaplıca, banyo havuzu ve çamur banyosu işletmeciliğinden dolayı mükellefiyet tesis edilemeyeceği, otel işletmesi kaplıca işletmesinin mütemmim cüzü niteliği taşımayıp, kaplıcada tedavi görenlerin otelde konaklama zorunluluğu bulunmadığı gibi, otelde konaklayanların tümünün kaplıcadan yararlanması gerekmediğinden, kaplıca işletmesi ile aynı amaçla işletilmediği açık olan otel işletmesi için kurumlar vergisi muafiyetinden söz edilemez.

DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2006/2393, K. 2009/309 sayılı kararı.

3.3. Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar

Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Kamu idare ve kuruluşları tarafından kurulup yönetilen ve sosyal amaçlarla personelinin ihtiyaçlarını karşılamak üzere işletilen yardım sandıkları bu kapsamda değerlendirilecektir.

3.4. Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırlar

Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.

3.5. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3 üncü maddesinde genel yönetim kapsamındaki idareler belirtilmiş olup, buna göre, anılan Kanuna ekli (1), (2) ve (3) sayılı cetvellerde yer alan idarelere, sosyal güvenlik kurumlarına, mahallî idarelere (İl özel idaresi ve belediyeler 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 koşuluyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

5108 sayılı Kanuna ekli (1), (2) ve (3) sayılı cetvellerde yer alan idareler listesi, Rehber ekinde yer almaktadır.

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında kreş ve konukevlerine ilişkin muafiyetten sadece genel ve özel bütçeli idareler yararlanabilmekteydi. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenleyici ve denetleyici kurumlara, sosyal güvenlik kurumları ile mahallî idarelere ait kreş ve konukevleri de muafiyet kapsamına alındığından söz konusu işletmeler, 1/1/2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaftır.

Kreş: Kreş ve gündüz bakımevleri, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 3 üncü maddesinde, 0-6 yaş grubundaki çocukların bakımlarını gerçekleştirmek, bedensel ve ruhsal sağlıklarını korumak ve geliştirmek ve bu çocuklara temel değer ve alışkanlıkları kazandırmak amacıyla kurulan ve yatılı olmayan sosyal hizmet kuruluşları olarak tanımlanmıştır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreşlerin, sadece kamu görevlilerine hizmet etmek amacıyla kurulması, kârlılık amacı gütmemesi ve üçüncü kişilere kiralanmaması koşuluyla kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkündür.

Konukevi: Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine barınma hizmeti verilen ve barınmanın gerektirdiği kahvaltı ve yemek gibi zaruri ihtiyaçların karşılandığı konukevleri kurumlar vergisinden muaftır. Bu nedenle, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait konukevlerinin amaçları dışında faaliyet göstermeleri veya kamu görevlileri dışındaki kişi ve kuruluşlara hizmet vermeleri ve bu durumun devamlılık arz etmesi halinde, bu faaliyetlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, konukevlerinde berber, kuaför, bar, kafeterya, oyun salonu, çay bahçesi, pastane, düğün salonu, alakart, ayaküstü (fastfood), lokanta, danslık, sauna, yüzme havuzu, fitness ve spor merkezi ile plaj vb. yerlerde bir bedel karşılığı verilen hizmetlerin muafiyet kapsamında değerlendirilebilmesi mümkün değildir.

211 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanunu'nun 51 inci maddesinde kışla, askerin barındırıldığı ve hizmet gördüğü tek bir bina veya toplu halde bulunan muhtelif binalar ile bunların müştemilatından olan diğer bina ve araziler ile karargâh ve askeri kurumlar ile Deniz Kuvvetleri Teşkilatında bulunan gemiler gibi askeri tesisler olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 106 ncı maddesinde, her kışlada askerlerin çeşitli ve zaruri ihtiyaçlarının daha ucuz ve kolaylıkla sağlanmasını temin etmek amacıyla bir kantin kurulacağı, kantinlerin işletilmesinden elde edilen kârın kışla kumandanının emriyle, ödeneği olmayan veya ödeneği olup da kâfi gelmeyen zaruri ve resmi işlere sarf olunacağı hükme bağlanmıştır.

Askeri kışlalarda açılan ve askerlerin zaruri ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan, kısıtlı türden malların satışının yapıldığı kantinler, kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır. Bu kantinler, ev ihtiyaçlarının karşılanmadığı, dışarıya satış yapılmayan ve dolayısıyla iktisadi alanda rekabet eşitsizliği yaratmayacak şekilde faaliyet gösteren yerlerdir. Bu yerlerde giyecek, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi dayanıklı tüketim malları vb. satılması veya dışarıya satış yapılması hallerinde muafiyetten yararlanılamayacaktır. Ayrıca, askerlerin dışında ailelerinin de ihtiyaçlarını karşılayan ve askeri kışlaların dışında başka yerlerde faaliyet gösteren kantinlerin anılan muafiyet hükmünden yararlanması mümkün değildir.

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin (13) numaralı bendine göre, genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konukevleri ve bunların kantinleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştu. Söz konusu muafiyet, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırıldığından, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olsa dahi askeri kışlalar dışındaki kantinlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

3.6. Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları

Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

Anılan muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarına uygulanacaktır. Bir emekli ya da yardım sandığı ile sosyal güvenlik kurumunun, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, tüzel kişiliğinin yanında ayrıca “kanunla kurulmuş olma” şartı da aranacaktır.

20/5/2006 tarih ve 26173 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanununun geçici 1 inci maddesine göre, T.C. Emekli Sandığı, BAĞ-KUR ve Sosyal Sigortalar Kurumu, Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna devredildiğinden, anılan Kanuna göre kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu da kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

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

Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

3.8. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve 5602 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar

Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve

5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3'üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

3.9. Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askeri fabrika ve atölyeler

Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendiyle kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

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

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

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

2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,

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

Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Muafiyet kapsamına giren su işletmelerinden, şebeke suyunun boru hattı ile dağıtımını yapan işletmelerin anlaşılması gerekir. Çeşitli kaplara konularak teslimi yapılan su satışları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Taşıma faaliyetlerinin belediye sınırlarını (büyükşehir belediyesi bulunan yerlerde büyükşehir belediye sınırlarını) aşacak şekilde yapılması halinde muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Taşıma faaliyetinin belediye sınırları içinde olup olmadığı, kalkış ve varış noktalarına bakılarak değerlendirilecek, bu noktalardan birinin belediye sınırları dışında yer alması halinde muafiyet hükmünden yararlanılamayacaktır.

> Örneğin, Kırıkkale Belediyesinin belediye sınırları içinde gerçekleştirdiği yolcu taşıma faaliyetleri muafiyet kapsamında iken, anılan belediyenin Kırıkkale-Ankara arasında gerçekleştireceği yolcu taşıma faaliyetleri muafiyet kapsamında değerlendirilemeyecek, bu faaliyet nedeniyle söz konusu yolcu taşıma işletmesi nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Taşıma faaliyetinin yük ve eşya taşıması şeklinde gerçekleşmesi halinde, belediye sınırlarının aşılıp aşılmadığına bakılmaksızın söz konusu taşımacılık işletmesi kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen mezbahalar sadece kesim, taşıma ve muhafaza işleri ile sınırlı olmak üzere muafiyet kapsamında olup, bu idareler dışındaki kuruluşlarca işletilen mezbahalar nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

3.11. Köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen işletmeler

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 Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

Yolcu taşıma faaliyetinin il sınırlarını aşması durumunda muafiyet söz konusu değildir. Buna göre, köyler ile bunların birliklerine ait yolcu taşıma işletmelerinin muafiyetten yararlanabilmesi için bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyet göstermesi, taşımanın eşya ve yük dışında sadece yolcu taşımasına münhasır olması gerekir.

Mülga 5422 sayılı Kanunda yer alan il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen soğuk hava deposu işletmelerine ilişkin muafiyet, 5520 sayılı Kanunla daraltılarak, sadece köyler ve köy birlikleri tarafından işletilen soğuk hava deposu işletmeleri ile sınırlandırılmıştır.

3.12. Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftırlar.

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;

1) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ve/veya özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan spor kulüplerine ait olması,

2) Faaliyetlerinin sadece idman ve spor faaliyetlerinden ibaret olması,

gerekmektedir.

İdman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler ise sadece idman ve spor faaliyetinde bulunmaları kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

…Vergi mahkemesince, Gençlik Hizmetleri ve Spor İl Müdürlüğü tarafından kanunla verilen görevleri ifa etmek amacıyla yüzme havuzu ve halı sahaları cüz'i ücret karşılığında vatandaşın istifadesine sunulmasının ticari bir işletme faaliyeti olarak değerlendirilemeyeceğinden yapılan işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle işlem iptal edilmiş ise de, davacı kurumun ücret karşılığında yüzme havuzu ve halı saha hizmeti sunmasına ilişkin faaliyetinin ticari nitelik taşıdığı, gelir getirici ve devamlılık arzeden bu faaliyeti nedeniyle elde edilen gelirin mükellefiyet kaydı yapılmak suretiyle vergilendirilmesi gerektiğinden aksi yolda verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.

DANIŞTAY 3. DAİRE E.2013/9895, K.2015/2666 sayılı kararı

Öte yandan, 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 değerlendirilecektir.

Örneğin; Türkiye Futbol Federasyonuna tescil edilmiş bir spor kulübünün, idman ve spor faaliyetlerine bağlı olarak maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması gibi faaliyetleri muafiyet kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, kulübün söz konusu idman ve spor faaliyetlerinin yanı sıra forma, ayakkabı ve diğer malzeme satışı, otopark, benzin istasyonu, restoran, otel, büfe ve plaj işletmeciliği yapması durumunda, idman ve spor faaliyetleri dışındaki faaliyetler ayrı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

3.13. Kooperatifler

Kooperatifler, üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esasıyla kurulmaktadırlar.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi ile tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (…)[4] ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13'üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

4 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 88 inci maddesi ile söz konusu parantez içi hüküm 1/1/2018 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

7061 sayılı Kanun ile (k) bendine **1/1/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak** üzere eklenen parantez içi hüküm uyarınca; Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler **"ortak dışı"** işlemlerdir.

Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismana tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir.

Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenecektir.

3.13.1. 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.

3.13.2. Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmesi sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin, elde ettikleri kazancı yönetim kurulu başkan ve üyelerine dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

3.13.3. Yedek akçelerin dağıtılmaması

Kooperatiflerce ayrılan yedek akçelerin ortakların sermayeye iştirak oranlarına veya kooperatif ile yaptıkları muamele miktarlarına ya da başka bir esasa göre dağıtılmasına izin verilmemiştir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde ayrılan yedek akçelerin ortaklara dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

3.13.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi

Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortak-

larla 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 dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır.

28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen ve 1/1/2018 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.

3.13.4.1. Üretim kooperatiflerinde ortak dışı işlemler

Üretim kooperatiflerinin, ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmaları ortak dışı işlem sayılmamaktadır. Ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması ise ortak dışı işlem sayılmaktadır.

Örnek 1: Ortaklardan alınan sütlerin niteliği değiştirilmeksizin üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu sütlerin işlendikten sonra peynir olarak ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılmaktadır.

Örnek 2: Ortaklardan alınan zeytinlerin ayıklanma ve temizlenme gibi işlemlerle sofralık zeytin haline getirilerek üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu zeytinlerin çeşitli işlemlere tabi tutarak zeytinyağı şeklinde ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılacaktır.

Örnek 3: Kooperatiflerin üçüncü kişilerden satın aldığı üretimde kullanılan girdileri (ilaç, gübre, tohum gibi) ortaklara vermesi ve bedelin ortakların kooperatife satacakları ürün bedeli ile ilişkilendirilmesi ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Buna göre bir pancar üretim kooperatifi tarafından üçüncü kişilerden satın alınan gübrenin, kooperatif ortaklarından satın alınacak pancara ait ürün bedelinden mahsup edilmek üzere ortaklara dağıtılması, ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

3.13.4.2. Kredi kooperatiflerinde ortak dışı işlemler

Kredi kooperatiflerinin kendi kaynaklarından veya banka, kredi kuruluşu benzeri üçüncü kişilerden sağladığı fonları, sadece ortaklarına kredi olarak vermesi halinde, bu faaliyetler ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Kredinin, kooperatif ortağı olmayanlara verilmesi ise ortak dışı işlem olarak kabul edilecektir.

3.13.4.3. Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler

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.

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, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.

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.

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

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır. Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan, bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, “ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek ….” hükmü yer alabilmektedir. Ana sözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa 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.

3.13.5. Yapı kooperatiflerinin muafiyetinde özel şartlar

Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

- Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,
- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması

gerekmektedir.

Buna göre, yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, kuruluşlarından inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunlarla ilişkili kişi kabul edilen kişi ve kurumlara veya bunlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermemeleri gerekir.

Burada sözü geçen ilişkili kişi, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin,

- Ortaklarını,
- Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının eşlerini,
- Ortaklarının veya eşlerinin üst soyları (usul) ve alt soyları (füruu) ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımlarını

kapsamaktadır.

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.

T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından tahsis edilen arsa ve araziler üzerine konut veya işyeri yapabilmekte, ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de kooperatiflere arsa temini veya tahsisinde görevli ve/veya yetkili olabilmektedirler.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de anılan Kanun uyarınca kooperatif olarak değerlendirildiğinden söz konusu arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

2006 yılının sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti, 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır. Dolayısıyla, bu tarihten önce kurulan yapı kooperatifleri, 31/12/2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen muafiyet şartlarını yerine getirmiş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

Örneğin; (A) Yapı Kooperatifinin inşaat işini üstlenen müteahhidin oğlunun kooperatif yönetim kurulunda bulunması durumunda, yönetim kurulu üyeliğinden 2006 yılı sonuna kadar ayrılmış olması gerekmektedir. Aksi halde, kooperatifin 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

3.13.6. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen parantez içi hükümle 1/1/2018 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, 1/1/2018 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 gerekli kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Öte yandan, ortak dışı işlemlerde bulunmaları nedeniyle 1/1/2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin, muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıyor olmaları kaydıyla, 1/1/2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtları sonlandırılacaktır. Bu kooperatiflerin 1/1/2018 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.

Daha sonra yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17)[5] ile yapılan düzenleme ile kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti

5 15/2/2019 tarihli ve 30687 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.

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 2017 hesap dönemine ait karını 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 2019 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.

3.14. Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar

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, Kurumlar Vergisi Kanununun 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, Kurumlar Vergisi Kanununun 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.

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

3.15. Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar

Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (m) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır.

Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

3.16. Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

3.17. Varlık Kiralama Şirketleri

28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (o) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

3.18. Bölgesel yönetim merkezleri

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 (Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun, bölgesel yönetim merkezinin yönetimi altında bulunması muafiyet hükmünün uygulamasına engel teşkil etmez.) 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ö)

bendi ile bölgesel yönetim merkezleri belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

27/03/2018 tarihli ve 30373 sayılı 2.Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 7103 sayılı Kanunun 74'üncü maddesi uyarınca; bölgesel yönetim merkezlerinin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin düzenleme 1/1/2019 tarihinden (1/1/2019 tarihi itibarıyla kurulu bölgesel yönetim merkezleri için 1/1/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere), geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun, bölgesel yönetim merkezinin yönetimi altında bulunması muafiyet hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

5/6/2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamına giren konularda uygulanacak usul ve esasları belirlemek amacıyla 20/8/2003 tarihli ve 25205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğine göre bölgesel yönetim merkezleri, yabancı şirketin, diğer ülkelerdeki birimlerine yönelik olarak;

- Yatırım ve yönetim stratejilerinin oluşturulması,
- Planlama,
- Tanıtım,
- Satış,
- Satış sonrası hizmetler,
- Marka yönetimi,
- Finansal yönetim,
- Teknik destek,
- AR-GE,
- Dış tedarik,
- Yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi,
- Laboratuvar hizmetleri,
- Araştırma ve analiz,
- Çalışanların eğitimi

gibi faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmetlerinin sağlanması alanlarında hizmet vermek amacıyla kurulabilmektedir.

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği kapsamında yukarıda sayılan alanlarda grup şirketlerine hizmet vermek amacıyla ve Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri, Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla, muafiyetten faydalanabileceklerdir.

Bölgesel yönetim merkezleri, Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izin konusu dışında faaliyette bulunmaları durumunda muafiyet şartlarını kaybedeceklerdir.

Bölgesel yönetim merkezlerinin Türkiye'de ticari veya diğer gelir getirici faaliyetlerde bulunmaları, gelir elde etmeleri ve dolayısıyla giderlerini tamamen veya kısmen bu gelirlerinden karşılamaları halinde muafiyet şartları ihlal edilmiş olacaktır.

Bölgesel yönetim merkezlerinin giderlerinin tamamının veya bir kısmının, Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması halinde muafiyet şartları kaybedilecektir. Muafiyetten yararlanan bölgesel yönetim merkezlerinin giderlerinin, Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Ekonomi Bakanlığına başvurarak gerekli izni almak suretiyle hizmet veren ve diğer şartları da sağlayan bölgesel yönetim merkezlerinin yararlanması mümkündür. Ekonomi Bakanlığından gerekli izni alarak Türkiye'de hizmet vermeye başlayan bölgesel yönetim merkezleri, bu izin belgesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine ibraz edecek ve yukarıda bahsedilen şartları taşımaları kaydıyla kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabileceklerdir.

5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ö) bendi hükmü, 21/03/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 74 üncü maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. 7103 sayılı Kanunun 93 üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde, 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ö) bendinin yürürlükten kaldırılmasına ilişkin 74 üncü madde hükmünün 1/1/2019 tarihinde (1/1/2019 tarihi itibarıyla kurulu bölgesel yönetim merkezleri için 1/1/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere) yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, 1/1/2019 tarihi itibarıyla kurulu bölgesel yönetim merkezleri, Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ö) bendinde düzenlenen muafiyet hükmünden, yukarıda belirtilen şartlar dahilinde, 1/1/2022 tarihine kadar faydalanabilecektir.

Ancak, 1/1/2019 tarihinden itibaren kurulan bölgesel yönetim merkezlerinin söz konusu kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün olmayacaktır.

3.19. 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 uyarınca; 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.

3.20. Geçici Muaflıklar

KVK'ya 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2'nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendiyle, 1/1/2008 - 31/12/2020 tarihleri arasında uygulanmak üzere, 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 oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenleme ile dernek veya vakıflar ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşların elde ettikleri gelirlerin münhasıran GVK'nın 94'üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67'nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş;

- Taşınmaz kira gelirlerinden,

- Menkul kıymet alım satım gelirlerinden,

- Menkul kıymetlerin elde tutulması ile itfasından elde edilen gelirlerden

ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 1/1/2008 - 31/12/2020 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmayacağından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Söz konusu vergi kesintileri dernek veya vakıflar açısından nihai vergileme niteliğinde olacaktır.

Diğer taraftan, dernek veya vakıf bünyesinde yukarıda belirtilen gelirler dışında iktisadi işletme oluşması halinde, bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların kiralanması sonucu elde edilen taşınmaz kira gelirlerinin ya da bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan menkul kıymetlerin alım satımından, elde tutulmasından veya itfasından elde edilen gelirler (kesinti suretiyle vergilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın), bahse konu iktisadi işletmeye ait kazanca dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

KVK'ya 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2'nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendiyle de, 1/1/2008 - 31/12/2020 tarihleri arasında uygulanmak 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 oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı olup örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölyeler, otelcilik ve turizm meslek liselerindeki uygulama otelleri gibi birimler, kız teknik okullarındaki atölyeler, anaokulu ve kreş gibi uygulama birimleri, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimleri ve bu birimlere bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirleri nedeniyle 1/1/2008 tarihinden itibaren 31/12/2020 tarihine kadar iktisadi işletme oluşmayacak, bunlar adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

3.21. Şarta Bağlı Muafiyetlerin Kaybedilmesi veya Kazanılması

Şarta bağlı muafiyet tanınan kurum ve kuruluşların yıl içinde muafiyet şartlarını kazanmaları veya kaybetmeleri halinde kurumlar vergisinden muaf olacakları veya kurumlar vergisine tabi olacakları tarih önem arzetmektedir.

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, muafiyet şartlarının tekrar kazanılması halinde ise izleyen hesap dönemi başından itibaren muafiyetten yararlandırılması gerekmektedir.

Örneğin; muafiyet şartlarını haiz genel yönetim kapsamındaki kamu idaresine ait (Y) Konukevinin, 17/8/2016 tarihinde kamu görevlileri dışındaki üçüncü kişilere de hizmet vermesi halinde, anılan Kurumun bu tarihten itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

(B) Belediyesine ait olan ve belediye sınırları dışında da yolcu taşıma faaliyeti bulunan yolcu taşıma işletmesinin, Belediye Meclisinin 10/10/2016 tarihinde aldığı kararla yalnızca belediye sınırları dahilinde faaliyet göstermeye başlaması halinde, söz konusu yolcu işletmesi 1/1/2017 tarihinden itibaren kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

Muafiyet şartlarını haiz (Y) Konut Yapı Kooperatifinin, 17/8/2016 tarihinde muafiyet şartlarını kaybetmesi durumunda, anılan kooperatifin 17/8/2016 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. Öteden beri kurumlar vergisi mükellefi olan (Z) İşyeri Yapı Kooperatifinin, 21/9/2016 tarihinde muafiyet şartlarını kazanması durumunda ise bu kooperatif, 1/1/2017 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır.

Muafiyet şartlarını kaybedip mükellef olan bir kooperatif, ileriki dönemlerde ana sözleşmesinde gerekli düzenlemeleri yapıp fiilen şartlara uyması halinde tekrar muafiyetten yararlanabilir.

Şekilsel bir şartın gerçekleşmesi suretiyle ilk defa muafiyete hak kazanılması halinde ise şekilsel şartın sağlandığı tarihten itibaren kurumlar vergisinden muaf olunacaktır.

4. İSTİSNALAR

İstisna verginin konusuna giren bir işlemin vergilendirilmemesini ifade eder. Kurumlar vergisinden istisna kazançlar, Kanunun 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca, GVK'nın 19'uncu maddesinde (24.04.2003 tarihinden önce GVK madde Ek:1-6'da) yer alan yatırım indirimi istisnası ile özel kanunlarda veya kurumların kuruluş kanunlarında yer alan istisnalar da mevcuttur.

4.1. İştirak Kazançları İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (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,

vergiden istisnadır.

Bu istisnanın temel amacı, daha önce kurumlar vergisine tabi tutulmuş bulunan bir gelirin tekrar vergilendirilmesini önlemektir. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirildiğinden, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikal ettiği diğer kurumlarda da vergiye tabi tutulmasının önüne geçilmiştir.

Örneğin; (Y) AŞ 100.000 TL kazanç elde etmiş ve 20.000 TL kurumlar vergisi ödemiştir (yedek akçeler ihmal edilmiştir). Kalan 80.000 TL tutarındaki kârın ortaklara dağıtılması kararı alınmış ve şirketin %50 oranında ortağı olan (Z) AŞ'ye 40.000 TL iştirak kazancı aktarılmıştır. (Z) AŞ elde ettiği 40.000 TL'yi, beyannamede iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alacak ve vergiden istisna edecektir. Bu gelir istisna olmasa idi, 40.000 TL üzerinden iki kez kurumlar vergisi alınmış olacaktı.

İstisnanın genel özellikleri şunlardır:

a) Yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayesine iştirak edilmesi ve kâr payı alınması gerekir.

b) Kâr payını elde eden tam veya dar mükellef tüm kurumlar istisnadan yararlanır.

c) Dar mükellef bir kurumdan kâr payı alanlar iştirak kazançları istisnasından yararlanamazlar.

ç) İştirak kazancının; vergilendirilmiş, vergiden istisna edilmiş, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisine tabi tutulmuş olması istisna uygulamasına engel teşkil etmez.

Örneğin; (Z) AŞ'nin Hacettepe Teknoparkındaki şubesinden elde ettiği istisnaya tabi gelirini veya istisnaya tabi olmayan diğer gelirlerini dağıtması arasında iştirak kazançları istisnası açısından fark olmayacak ve bu kapsamda elde edilen tüm kazanç iştirak kazançları istisnadan yararlanacaktır.

d) GVK'nın 75/3 maddesine göre, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları da menkul sermaye iradıdır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanır. Yönetim kurulu üyesinin şahsına yapılan kâr payı ödemeleri ise ilgili kişinin şahsi geliri olup, GVK'nın menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre vergilendirilecektir.

e) İstisna uygulamasında, iştirak edilen tam mükellef kurum hisselerine hangi oranda sahip olunduğunun veya bu kuruma belli bir süreyle iştirak edilmesinin önemi yoktur. Buna göre, istisnaya tabi olmanın şartları arasında süre veya oran sınırlaması bulunmamaktadır.

f) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç olmak üzere diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.

g) Tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef kurumlara ve Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden tevkifat yapılmaz.

Borç verdiği ilişkili şirket tarafından sermayesinin üç katını aşan borçlanmanın örtülü sermaye niteliğinde olmasından dolayı ödenen faizin kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmesine karşın ilgili dönemde zarar beyan edilmesi nedeniyle örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen bir vergi olmadığından, borç veren şirketçe elde edilen faiz geliri iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilemeyecektir.

DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2012/5442, K. 2015/7580 sayılı kararı.

4.1.1. 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 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun lafzında da yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olunmaktadır.

4.1.2. 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 uygulamasın-

da 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.

4.1.3. 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.

4.1.4. 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 Kanunu'nun 5084 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle değişik 6. maddesi uyarınca, serbest bölgeler 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.

4.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanabilmek için;

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

gerekmektedir.

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

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

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek 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.

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

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olmaması gerekmektedir.

4.2.3. 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 kesintisiz olarak bir yıl süreyle devam ettirilmiş olması da şarttır.

4.2.4. İştirak Kazancının Elde Edildiği Tarih İtibarıyla, İştirak Payının Kesintisiz Olarak En Az Bir Yıl Süre ile 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.

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için bir yıllık elde tutulma süresinin tespitinde, sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınacaktır.

4.2.5. 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

İştirak kazançlarının, 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.

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.

Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabilir kâr olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Kâr dağıtımı, geçmiş yıl kârlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için mükelleflerin, hangi yılın kazancını dağıttıklarına kendilerinin karar vermeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi yükü geçmiş yıl karlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanacaktır.

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazanca istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır. Öte yandan, 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.

Vergi yükünü, şu şekilde formüle etmek mümkündür;

Gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler toplamı Dağıtılabilir kurum kazancı + Gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler toplamı

Örnek 1: Türkiye'de mukim (Y) AŞ'nin bir yılı aşkın süreden beri sermayesine %20 oranında iştirak ettiği televizyon üretimi ve satışı alanında faaliyet gösteren yurt dışındaki (Z) AŞ'nin ticari kazancının 270 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gider tutarının 30 birim, dolayısıyla vergiye tabi kazancının 300 birim olduğunu ve bu kazancın 200 biriminin vergiden istisna olduğunu varsayalım. Aynı zamanda, bu ülkede vergi oranının %25 olması durumunda, vergiye tabi kurum kazancı [(270+30)-200=] 100 birim olacaktır. Hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi ise (100 x %25=) 25 birim olacak ve bu verginin, dağıtılabilir kazanç olan (270-25=) 245 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 25'in toplamı olan 270'e oranlanması (25/270) sonucu bulunacak vergi yükü % 9,26 olacaktır. Dolayısıyla elde edilen yurt dışı iştirak kazancı, en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımadığından, bu kurumdan elde edilen iştirak kazancının yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanması mümkün olmayacaktır.

Buna karşılık, yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede söz konusu istisnadan yararlanılmaması halinde, yurt dışı iştirakin kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi (300 x %25=) 75 birim olacak ve bu verginin, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan dağıtılabilir kazanç olan (270-75=) 195 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 75'in toplamı olan (195+75=) 270 birime oranlanması (75/270) sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü %27,78 birim olacaktır. Bu durumda, anılan iştirakten elde edilen iştirak kazançlarının istisnadan yararlanması gerekmektedir.

Örnekte, yurt dışındaki (Z) Kurumunun kâr payı dağıtması durumunda dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılması söz konusu ise yapılacak vergi kesintisinin de vergi yükünün hesabında dikkate alınacağı tabiidir.

Ayrıca, ilgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak maddede, vergi yükünün hesabında yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Madde gerekçesinde verilen örnekte de yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede, kendi kazançları üzerinden tahakkuk eden vergiler, vergi yükünün hesabında dik-

kate alınmıştır. Bu nedenle vergi yükü hesaplanırken iştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkedeki tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kurumun başka ülkelerde ödediği veya kurum kazancının dolaylı olarak Türkiye'ye transferinde ödenen vergilerin bu hesaplamaya dahil edilmemesi gerekmektedir.

Örnek 2: Yurt dışı iştirakin ticari bilançosuna göre oluşan kurum kazancının 90 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutarın 10 birim olması durumunda, vergiye tabi kazanç 100 birim olacaktır. Bu tutarın 50 birimlik bölümünün vergiden istisna edilmiş olması ve ilgili ülkedeki kurumlar vergisi oranının da %15 olması halinde, hesaplanacak kurumlar vergisi [(100–50) x %15=] 7,5 birim olacaktır. Bu kurumun vergiden istisna edilmiş olan 50 birimlik kazancı üzerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılmıştır. Hesaplanan kurumlar vergisi ile kesilen verginin (7,5+2,5=10) toplamının, dağıtılabilir kazanç (90–10 = 80 birim) ile hesaplanan toplam verginin (10 birim) toplamı olan 90 birime oranlanması sonucunda (10/90) vergi yükü %11,1 olacaktır.

Bu durumda, her ne kadar ilgili ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı %15 olsa da gerçek vergi yükü %11,1 olacaktır.

Örnek 3: Yurt dışı iştirakin ilgili ülkedeki kurum kazancı 150.000 birim, istisna kazancı 100.000 birim ise bu ülkedeki vergiye tabi matrah 50.000 birim olacaktır. Bu matrah üzerinden %10 oranında 5.000 birim vergi tahakkuk ettiği varsayıldığında, bu kazanç üzerindeki vergi yükü (5.000/150.000) %3,33 olacaktır.

150.000 birim kazancı olan kurumun, ilgili yılda uygulanacak istisna kazancının bulunmaması ancak, 100.000 birim **geçmiş yıl zararının bulunması durumunda** tahakkuk eden vergi yine 50.000 birim matrah üzerinden 5.000 birim olacak, ancak bu

Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde geçmiş yıl zararlarının mahsubuna dikkat edilmelidir

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 (%22) veya daha yüksek oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

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

İştirak 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.

Örneğin, yabancı kurum tarafından 2019 yılı Şubat ayında kâr dağıtımı yapılması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye'de 2019 yılı kurum kazancına dahil edilerek, bu hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmekte olup söz konusu kazancın beyanname verme süresinin sonuna kadar 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 mümkün olacaktır.

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

4.2.7. İstisna Kazancın Tespitinde Kur Farklarının Durumu

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

Örneğin, Türkiye'de yerleşik (X) A.Ş.'nin, 10.01.2016 tarihinde %80 hissesini satın almış olduğu, Fransa'da mukim (Y) Kurumu 15.02.2019 tarihinde 2018 hesap dönemine ait 1.000.000 Euro kurum kazancını ortaklarına dağıtmıştır. (X) A.Ş.'nin söz konusu kazanç dağıtımından elde ettiği brüt gelir 1.000.000 Euro olup, şirket bu kazancını 28.02.2020 tarihinde Türkiye'ye transfer etmiştir. (15.02.2019 tarihinde, 1 Euro = 5.9591 TL, 31.12.2019 tarihinde 1 Euro = 6,6506 TL, 28.02.2020 tarihinde, 1 Euro = 6,7344 TL)

Buna göre, yurt dışı iştirak kazancı kâr dağıtımının gerçekleştiği 15.02.2019 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 5,9591 TL=) 5.959.100 TL olarak hesaplanacaktır. Yıl sonu kur değerlemesinden ve transfer tarihine kadar oluşan olumlu kur farkları istisna kazanç tutarını değiştirmeyecektir.

4.2.8. 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 bulunmamaktadır.

4.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (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.

Buna göre, bentte yer alan istisnadan sadece belli şartları taşıyan **tam mükellefiyete tabi anonim şirketler yararlanabilecek** olup anonim şirketin;

- Yurt dışı iştiraklerinin 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 yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi,
- Satışa konu iştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması,

gerekmektedir.

Dolayısıyla, anonim şirketin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %75'i veya daha fazlasının, en az bir yıl süreyle yurt dışı iştiraklerinden oluşması gerektiği gibi, anonim şirketin aktifinin %75'ini veya daha fazlasını oluşturan yurt dışı iştiraklerin her birinin sermayesine, en az bir yıl süreyle, en az %10 oranında iştirak edilmesi gerekecektir.

Örneğin; Türkiye'de tam mükellef olan (A) A.Ş.'nin 13/1/2019 tarihi itibarıyla üç tam yıldır aktifinde bulunan ve aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %80'i tam mükellef olmayan (B), (C) ve (D) anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere iştirakten oluşmaktadır. Söz konusu yurt dışı iştiraklerinin bilançoda görülen kayıtlı değeri 400.000 TL, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı ise 500.000 TL'dir. (A) AŞ'nin bu şirketlerin sermayesine iştirak payları da aşağıdaki gibidir:

- (B) Şirketinin sermayesi 500.000 TL, (A) A.Ş.'nin sermaye payı 250.000 TL,
- (C) Şirketinin sermayesi 200.000 TL, (A) A.Ş.'nin sermaye payı 100.000 TL,

- (D) Şirketinin sermayesi 1.000.000 TL, (A) A.Ş.'nin sermaye payı 50.000 TL'dir.

Bu takdirde, (A) A.Ş.'nin (D) Şirketindeki sermaye payı %5 olduğundan ve bu iştirak payı dışındaki iştiraklerin (A) A.Ş.'nin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamına oranı [(250.000+100.000)/500.000=] %70 olacağından, bu kurum istisna uygulaması için gereken şartları taşımamaktadır. Bu nedenle, yurt dışı iştirak hisselerinin satışından elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanamayacaktır.

Şayet, (A) A.Ş.'nin (D) Şirketi dışında kalan diğer şirketlere iştirak etmesi nedeniyle, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı %75 şartını taşıyor olsaydı, (D) şirketine ait iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar için de istisnadan yararlanılabilecekti.

Nakit ve benzeri varlıklar olarak; şirketin kasasında veya bankada bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların anlaşılması gerekmektedir.

4.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

Emisyon primi, anonim şirketlerin kuruluş veya sermaye artırımı sırasında ihraç ettikleri hisse senetlerini itibari değerinin üstünde satmaları nedeniyle elde ettikleri kazançtır. KVK'nın 5'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (ç) bendi gereğince anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde bir bedelle elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

Hisse senetlerinin nominal değerinin üzerinde satılması dolayısıyla oluşan kazanç "520. Hisse Senedi İhraç Primleri" hesabına kaydedilir ve vergiden istisna edilir.

Örneğin; (Z) A.Ş. sermaye artırıma gitmiş ve itibari değeri 100 TL olan 5000 adet hisseyi 110 TL'den ihraç etmiştir. Bu durumda;

102 BANKALAR	550.000	
500 SERMAYE		500.000
520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ		50.000

Doğrudan bilançonun "Öz Kaynaklar" bölümüne yazılan ve gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen emisyon primi kazancı öncelikle beyannamenin "KKEG" satırına yazılmalı ve daha sonra istisnalar bölümüne dahil ederek vergiden istisna edilmelidir.

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

4.5. Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (fon veya ortaklık portföyünde, döviz veya dövize endeksli kıymetlerin bulunması, istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmez),
- 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,

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

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

Öte yandan Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi kazancı elde eden fon ve ortaklıkların portföy yapısına bağlıdır. Fon portföyünün en az %51'ini 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.

Söz konusu fonların veya ortaklıkların anılan alt bent kapsamında değerlendirilebilmesi için portföyü oluşturan altın, kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarının Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmesi şarttır.

Türkiye'de Kurulu gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Söz konusu istisna düzenlemesi, esas itibarıyla gayrimenkuller, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan bir portföyü işleten gayrimenkul yatırım fon veya ortaklıklarının kazançlarını kapsamaktadır. Söz konusu gayrimenkul yatırım fon veya ortaklıklarının portföylerini oluştururken, Sermaye Piyasası Kurulunun belirlediği gayrimenkullere, gayrimenkul projelerine ve gayrimenkule dayalı haklara yatırım yapma zo-

runluluk oranından kalan kısmını mevduat, katılma hesabı, repo, iştirak ve belirlenen diğer varlık ve haklardan oluşturmaları istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Ancak 13 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği[6] ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne ilave edilen açıklamalar uyarınca; portföyü, yukarıda belirtilen gayrimenkul yatırım fon veya ortaklıklarından farklı olarak, altyapı yatırım ve hizmetleri gibi diğer varlık ve haklardan oluşan yatırım fon veya ortaklıklarının kazançlarının Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (4) numaralı alt bendi kapsamında istisnaya konu edilmesi mümkün değildir. Bu fon veya ortaklıkların, sermaye piyasası mevzuatına göre kurulmuş olmaları ya da unvanlarında "Gayrimenkul Yatırım Fonu" veya "Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı" ibarelerinin bulunması, bunların anılan istisnadan faydalanmasını sağlamayacaktır.

4.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası

5520 sayılı Kanunun 7061 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 5'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendi uyarınca; 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 kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

7061 sayılı Kanun ile **5/12/2017** tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile 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 kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Buna göre Kurumların, **5/12/2017 tarihi ve sonrasında** gerçekleştirdikleri taşınmaz satışından doğan kazançlarının %75'lik kısmı değil %50'lik kısmı maddede yer alan diğer koşullarında sağlanmasına bağlı olarak kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Başka bir deyişle 5/12/2017 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.

Öte yandan 6111 sayılı Kanun'un 90'ıncı maddesiyle eklenen ve 6487 ve 6495 sayılı Kanunlar ile değişik, *"Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktöring 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 bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. 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*

6 01/12/2017 tarihli ve 30257 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır." şeklindeki parantez içi hüküm 6728 sayılı Kanunun 56'ncı maddesi ile 09/08/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış ve KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasına 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere (j) ve (k) bentleri eklenmiştir.

Bununla birlikte, 5520 sayılı Kanunun 5'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendine 09/08/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; "*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, Faktöring 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."* hükmü eklenmiştir.

KVK'nın 5/1-e maddesi ile 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemeler çerçevesinde söz konusu istisnanın uygulanmasına ilişkin esaslar Rehberin izleyen bölümlerinde açıklanmıştır.

Şirket aktifine kayıtlı arsa vasfındaki taşınmazın, arsa payı karşılığı sözleşme uyarınca müteahhide devredilmesi işlemi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde öngörülen istisna hükmünden faydalanamaz. Aktifte kayıtlı servet unsurunun biçim değiştirmesi şeklinde gerçekleşen trampa niteliğindeki işlem, Yasa'da öngörülen kurumun mali yapısını iyileştirme amacına yönelik doğrudan bir satış olarak kabul edilemez.

DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2008/3855, K. 2010/2827 sayılı kararı.

4.6.1. İstisnadan Yararlanacak Olanlar

Söz konusu istisna hükmünden, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

4.6.2. İstisnanın Uygulanmasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

KVK'nın 5. maddesinin (1-e) bendinde düzenlenen istisnanın uygulanmasına konu olabilecek iktisadi kıymetler şunlardır:

- Taşınmazlar,

- İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri,
- Rüçhan Hakları.

4.6.2.1. Taşınmazlar

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704'üncü maddesinde;

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

olarak sayılmıştır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705'inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazanca bu istisna uygulanmayacaktır.

Fiiliyatta cins tashihinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.

Örneğin; organize sanayi bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak, ancak, iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir. Bütünleyici parça, 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." şeklinde tanımlanmıştır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir. Eklenti, Türk Medeni Kanunu'nun 686'ncı maddesinde; "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." şeklinde tanımlanmıştır.

İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecek ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler sayılabilir.

Taşınmazlarla birlikte satışa konu olan ve o taşınmazın bütünleyici parçası sayılan şeylerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. 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 değerlendirilemeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç, istisnadan yararlanamayacaktır.

Makinelerin taşınmazdan bağımsız olarak satılması halinde, mütemmim cüz olma vasıfları kalmayacağından, bunların satışı menkul mal satışı olarak kabul edilecektir.

4.6.2.2. İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri

Maddede yer alan "iştirak hisseleri" deyimi, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir.

Bunlar,

- Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Kooperatiflere ait ortaklık payları

olarak sıralanabilir.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonların katılma belgeleri ise iştirak hissesi olarak değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca, kurucu senetleri ile intifa senetlerinin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilmektedir.

4.6.2.3. Rüçhan Hakları

Anonim şirketler ile eshamlı komandit şirketlerin sermaye artırımına gitmeleri durumunda, bu şirketlerin hisse senetlerini aktifinde bulunduran kurumlar, bedelli veya bedelsiz olarak yapılan bu sermaye artırımına katılabilecekleri gibi yeni hisse senedi rüçhan hakkı kuponlarını (öncelikli alım hakkı) başkalarına da satabilmektedirler. Söz konusu rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançların %75'i istisnadan yararlanabilecektir.

4.6.3. İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar

4.6.3.1. İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulma

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

Örneğin; 2 Şubat 2017 tarihinde iktisap edilmiş ve aktife alınmış bir taşınmazın, 2 Şubat 2019 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

4.6.3.1.1. Bedelsiz Olarak veya Rüçhan Hakkı Kullanılmak Suretiyle Elde Edilen Hisse Senetlerinde İktisap Tarihi

Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında **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 açısından da geçerli olacaktır.

Bunun dışında, rüçhan hakkı dolayısıyla **itibari değerinden farklı bir değerle** hisse senedi iktisap edilmesi durumunda; bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleriyle ilişkilendirilmeksizin, fiilen kurumun aktifine girdikleri tarih esas alınacaktır.

4.6.3.1.2. Devir ve Bölünme Hallerinde İktisap Tarihi

KVK'nın 19'uncu ve 20'inci 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.

4.6.3.1.3. İnşa Halindeki Binalarda 2 Yıllık Sürenin Tespiti

Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkânı 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.

4.6.3.1.4. Aynı Kuruma Ait İştirak Hisselerinin İktisabında 2 Yıllık Sürenin Tespiti

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, aynı kuruma ait değişik tarihler itibarıyla iktisap ettikleri iştirak hisselerinin bir kısmını satmaları durumunda, söz konusu iştirak hisselerinin iki tam yıl aktifte yer alma şartını sağlayıp sağlamadığının tespitinde ilk giren ilk çıkar (FİFO) yönteminin kullanılması gerekmektedir.

4.6.3.1.5. Sat-Kirala-Geri Al İşlemine veya Kira Sertifikası İhracına Konu Edilen Taşınmazların Üçüncü Kişilere Satışında 2 Yıllık Sürenin Tespiti

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, 6/12/2012 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) AŞ'nin 6/6/2019 tarihinde iktisap ederek aktifine aldığı taşınmazı, şirketin finansman ihtiyacı dolayısıyla 23/9/2019 tarihinde (B) Kalkınma Bankası AŞ'ye geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla devredilmiştir. (B) Kalkınma Bankası AŞ bu taşınmazı 7 yıllığına (A) AŞ'ye geri kiralamıştır. (B) Kalkınma Bankası AŞ sözleşme süresi sonunda bu taşınmazı 25/9/2025 tarihinde (A) AŞ'ye geri satmıştır.

(A) AŞ bu taşınmazını 8/12/2025 tarihinde (C) Ltd. Şti 'ne satmıştır.

(A) AŞ'nin 6/6/2019 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 AŞ'nin aktifinde bulunduğu süre de dikkate alınacaktır.

Buna göre, (A) AŞ'nin finansman temini amacıyla sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği taşınmazını 8/12/2025 tarihinde (C) Ltd. Şti 'ne satışında istisna uygulaması açısından iki tam yıllık aktifte yer alma şartının sağlanıp sağlanamadığının tespitinde 6/6/2019 ile 8/12/2025 tarihleri arasındaki süre dikkate alınacaktır.

4.6.3.2. Satış Kazancının Fon Hesabında Tutulması ve Satış Bedelinin İki Yıl İçerisinde Tahsil Edilmesi

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan 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 etmeyen vergiler için vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi aranılacaktır.

Fon hesabına alınan kazanç tutarının mükelleflerce sermayeye ilavesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İstisna, satış kazancının %75'ine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmayıp, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının söz konusu fon hesabına alınması yeterlidir. 5/12/2017 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %50'lik kısmına istisna uygulanacağından, bu tarihten itibaren yapılan taşınmaz satışlarına ilişkin olarak kazancın sadece istisnaya konu edilen %50'lik kısmı fon hesabına alınacaktır.

Öte yandan, istisna uygulamasında 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 olamayacağı da tabiidir.

Örnek 1: 5 Mayıs 2019 tarihinde taşınmaz satışından 200.000 TL kazanç elde edilmiş ve bu kazanç tutarının %50'si olan 100.000 TL için 2019 yılı geçici vergi dönemlerinde ve yıllık

kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılmıştır. İstisnadan yararlanılan bu tutarın pasifte özel bir fon hesabına alınması ve fon hesabında bulunan bu tutarın 31/12/2024 tarihine kadar da sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılmaması veya işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75'i, 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. 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.** Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayabilecekleri kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri gerekmektedir.

Örnek 2: Maliyet bedeli 200.000 TL olan bir taşınmaz, 2016 yılında 1.000.000 TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2016 yılında 300.000 TL, 2017 yılında 300.000 TL, 2018 yılında 300.000 TL ve 2019 yılında 100.000 TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %75'ini (800.000 x %75 = 600.000 TL) 10.02.2017 tarihinde özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2019 yılında tahsil edilen 100.000 TL'ye isabet eden [(100.000 x %80) x %75=] 60.000 TL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 60.000 TL nedeniyle 2016 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.

2016 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 800.000 TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının [(900.000 x %80) x %75=] 540.000 TL olarak uygulanması halinde, vergi ziyaının varlığından bahsedilemeyecektir.

Ö**rnek 3:** Maliyet bedeli 300.000 TL olan bir taşınmaz, 2019 yılında 1.000.000 TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2019 yılında 300.000 TL, 2020 yılında 300.000 TL, 2021 yılında 200.000 TL ve 2022 yılında 200.000 TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %50'sini (700.000 x %50 = 350.000 TL) satışın yapıldığı yılı izleyen yılın başında özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2022 yılında tahsil edilen 200.000 TL'ye isabet eden [(200.000 x %70) x %50=] 70.000 TL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 70.000 TL nedeniyle 2019 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.

2019 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 700.000 TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının [(800.000 x %70) x %50=] 280.000 TL olarak uygulanması halinde, vergi ziyaının varlığından bahsedilemeyecektir.

4.6.3.3. Fon Hesabında Tutulan Kazançların İşletmeden Çekilmemesi

İstisna uygulamasında, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken kazançların, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

Fon hesabında tutulması gereken süreden, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir. Kazancın sermayeye ilave edilmesi durumunda da aynı süre geçerli olacaktır.

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amacın olamayacağı açıktır. Bu nedenle, istisna uygulamasında satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

Örnek 1: Kurum (A)'nın iki yıldan uzun süre aktifinde bulunan taşınmazı 15/10/2014 tarihinde satılmış, satış sonrası oluşan kazancın %75'i de bir fon hesabına alınmıştır. İstisnadan yararlanılabilmesi için söz konusu hesapta bulunan tutarın 31/12/2019 tarihinden önce fon hesabından çekilmemesi ve aynı şekilde bu tarihten önce de işletmenin tasfiyeye girmemiş olması gerekmektedir.

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 2: Kurum (A) iki yıldan uzun süre aktifinde bulunan taşınmazı 5/10/2013 tarihinde satmış ve satıştan doğan kazancın %75'i istisna uygulamasına konu edilmiştir. Kurum (A) tarafından özel bir fon hesabına alınan kazanç, 31/12/2018 tarihinden önce başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilemeyecek veya işletmeden çekilemeyecek ya da dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilemeyecektir. Aynı şekilde bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmemiş olması da gerekmektedir.

Kurum (A)'nın 20/6/2016 tarihinde Kurum (B) ile devir suretiyle birleşmesi halinde fon hesabı, mukayyet değeri ile Kurum (B)'ye devredileceğinden, Kurum (A) bünyesinde yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Kurum (B) tarafından söz konusu fon hesabının 31/12/2018 tarihinden önce sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya kurumun tasfiyeye girmesi halinde bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

Öte yandan, fon hesabında tutulan kazancın beş yıl içinde veya beş yıl geçtikten sonra işletmeden çekilmesi kâr dağıtımı sayılacaktır.

4.6.3.4. Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti ile Uğraşılmaması

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

İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerlidir. Ancak, faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.

Örnek 1: 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 için istisna uygulanabilecektir. Şirketin satmak amacıyla inşa etmiş olduğu veya satın aldığı binaların satışından elde ettiği kazançlar için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

Örnek 2: İnşaat faaliyetinde bulunan bir şirketin satın aldığı arsayı iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alışveriş merkezleri inşaa etmek veya kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde, şirketin bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 3: Bir inşaat şirketinin inşa etmiş olduğu binanın bir kısmını otopark olarak, diğer bir kısmını işyeri olarak kiraya vermesi, kalan kısmını ise şirket faaliyetlerinde kullanması halinde, şirket faaliyetinde kullandığı kısmın satılmasından elde edilen kazanç istisnaya konu olabilecek, diğer kısımlar istisnadan yararlanamayacaktır.

Örnek 4: Esas faaliyeti taşınmaz ticareti ve kiralaması olmayan bir şirketin, atıl olarak durmakta olan bir taşınmazını kiraya verdikten iki tam yıl sonra söz konusu taşınmazı satması halinde taşınmazın elden çıkarılmasından doğan kazancın istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Aynı şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin, iştirak amaçlı olmayıp ticari amaçla elde tuttukları iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışında bulunmaktadır.

Öte yandan, 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.

Esas faaliyeti menkul kıymet veya taşınmaz ticareti olan kurumların ticari faaliyetleri çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında tutulduğu açık ise de bu mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesi için tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine karar verilmiştir.

DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2012/1207, K.2015/6061.

4.6.3.4.1. Kooperatiflerin Durumu

Yapı kooperatiflerinin de önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması, hiç bir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, diğer kooperatiflerin yapacakları işlemlerden doğan kazançlar da kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

İstisna uygulaması bakımından ortakların bir veya birden fazla konut veya işyeri sahibi olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan, kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutu elden çıkarmaları halinde de doğan kazanç istisnaya konu olabilecektir.

4.6.3.4.2. Holding Şirketlerin Durumu

Türk Ticaret Kanunu'na göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştirakten ibaret olan holding şirketlerin (aktiflerinde iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere) iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Bu çerçevede, 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.

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

4.6.3.5. Satışın Kurumun Mali Yapısının Güçlendirecek Mahiyette Olması

Kanun maddesinde açık şekilde belirtilmiş şartlardan olmasa da söz konusu istisnanın düzenleniş amacı gereği, istisnadan yararlanılabilmesi için yapılan satışın kurumun mali yapısını güçlendirecek mahiyette olması gerekir. Madde gerekçesinde de açık şekilde belirtildiği üzere, istisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Dolayısıyla, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

4.6.3.6. Diğer Hususlar

4.6.3.6.1. Taşınmazlar ile İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Devir ve Temliki, Trampası ve Kamulaştırılması

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemden 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 karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracağından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Düzenleme uyarınca, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %75'inin 5/12/2017 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarında ise %50'sinin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyuşmazlığın son bulduğu dönemde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

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 Borsa İstanbul'da 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.

4.6.3.6.2. Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satışı Öngörülen Taşınmazların Durumu

Bazen 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.

4.6.3.6.3. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançların Durumu

Sermaye yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması neticesinde sermaye artırımı nedeniyle verilecek bedelsiz hisse senetlerinin, bu şirkete iştirak edenler yönünden aktif ve pasiflerinde bir artışa neden olmaması gerekir. Dolayısıyla, bedelsiz hisse senetleri nedeniyle aktifte tutulan hisselerin sadece adedi değişecek, bedelinde değişme olmayacaktır.

Dönem kârından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kâr payı dağıtılması arasında fark bulunmamaktadır. Her iki halde de ortaklar, kurum bünyesinde oluşan kârlar üzerinde tasarrufta bulunma imkânına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kâr yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi durumunda, alınan bu iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izlenecek ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.[7]

İştirak edenler yönünden bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından doğan kazançların %75'i de maddede yer alan şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

4.6.3.6.4. Grup Şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu

İstisnanın temel amacı, kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan şirketlere ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür.

Ancak, satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulanmayacaktır.

Ayrıca, 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 istisnadan yararlanılamayacaktır.

7 Söz konusu paragraf Danıştay 4. Dairesi'nin 14.06.2017 tarih ve E.2013/2951, K.2017/5260 sayılı kararıyla iptal edilmiş; Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu konuya ilişkin olarak 07.02.2018 tarihinde oy çokluğuyla verdiği Esas No: 2017/626, Karar No: 2018/51 sayılı karar ile Danıştay 4. Dairesinin bu kararını bozmuştur.

4.6.3.6.5. Satılan Taşınmazlar ile İştirak Hisselerinin Yerine Aynı Mahiyette İktisadi Kıymet Alınması

KVK'nın 5/1-e maddesinin gerekçesine göre, elden çıkarılan taşınmaz veya iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere uygulanması durumu, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyecektir.

4.6.3.6.6. Kazancın Hesaplanması, Kur Farkı ve Vade Farklarının Durumu

Vergi Usul Kanunu 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.

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.

Örneğin; (X) AŞ 2012 yılında 1.000.000 TL'ye aldığı binayı, 12 Ağustos 2019 tarihinde 1.500.000 Dolar bedelle vadeli olarak satmıştır (Birikmiş amortismanlar ihmal edilmiştir.). Satış bedelinin, 500.000 $'ı peşin olarak tahsil edilmiş olup; geriye kalan tutarın 500.000 $'lık kısmı 12 Ağustos 2020'de, diğer 500.000 $'lık kısmı ise 12 Ağustos 2021 tarihinde tahsil edilecektir. (12 Ağustos 2019 tarihinde 1 $ = 5,4809 TL)

Buna göre;

Satış Bedeli	1.500.000 $ x 5,4809 TL	=	8.221.350 TL
Satış Kazancı	8.221.350 TL – 1.000.000	=	7.221.350 TL
İstisna Kazanç Tutarı	7.221.350 TL x % 50	=	3.610.675 TL
Fona Alınacak Kazanç Tutarı	3.610.675 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.

Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasına ilişkin giderlerin istisna kazanca isabet eden kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Dikkat edilmesi gereken nokta, elde edilen kazancın %50'si istisna olduğu için istisnaya ilişkin giderlerin de %50'sinin KKEG olarak değerlendirilmesi gerektiğidir.

4.6.4. İstisna Uygulamasında Özellikli Hususlar[8]

KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin taşınmaz satış kazançlarının %50'lik kısmının ve iştirak hissesi satış kazançlarının %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin uygulama çerçevesinde dikkat edilmesi gereken hususlar özetle aşağıdaki gibidir:

- İstisna, taşınmaz satış kazançlarının %50'lik kısmına, iştirak hissesi satış kazançlarının ise %75'lik kısmına 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 beyannamesinin 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 istisnasından 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.

8 A.Murat YILDIZ, İrfan VURAL, 2018 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, ASMMMO, Ankara, 2019

- 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.
- 2019 yılında yaptığı taşınmaz ve iştirak hissesi satışları dolayısıyla 361.000 TL'nin (2020 yılı için 443.000 TL'nin) üzerindeki tutarlarda istisnadan faydalanan kurumların ayrıca YMM raporu düzenlettirmesi gerekir. Tam tasdik sözleşmesi bulunanlarda ayrıca rapora ihtiyaç yoktur.

4.7. Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna

KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (f) bendinde 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 istisna düzenlemesinde bulunulmuştur. Düzenleme aşağıdaki gibidir:

> *"f)* ***(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."*

28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesiyle, (f) bendinde yer alan "Bankalara borçları" ibaresi "Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları"

şeklinde, "bankalara veya" ibaresi "bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya" şeklinde değiştirilmiş ve aynı bende "bankaların" ibaresinden sonra gelmek üzere ", finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin" ibaresi eklenmiş ve "söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı" ibaresi "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" şeklinde değiştirilmiş olup, 7061 sayılı Kanunun 123 üncü maddesiyle; bu bentte yer alan "Bankalara borçları", "bankalara veya" ibarelerine yönelik değişiklik ile "söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı" ibaresine yönelik değişikliğin parantez içi hükmünün, "bankaların" ibaresinden sonra eklenen hükmün 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmesi hüküm altına alınmıştır.

Madde uyarınca;

1) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine 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,

2) Bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri (01.01.2018 tarihinden itibaren) 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'si, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'i kısmı,

kurumlar vergisinden istisnadır.

4.7.1. Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerine ve ipotek verenlere tanınan istisna

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile 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 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, banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir. 1.1.2018 tarihinden itibaren Finansal kiralama şirketleri ile finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış kurumlar da söz konusu istisnadan faydalanabilmektedirler.

İstisnaya konu olan kıymetler ise taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarıdır.

Öte yandan, istisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacaktır.

Örneğin; (A) AŞ, (B) Bankasından 100.000 TL tutarında kredi kullanmış olup bu krediye karşılık iştiraki olan (C) Ltd. Şti.'nin bir yıl süre ile aktifinde kayıtlı bulunan 200.000 TL maliyet bedelli taşınmazı ipotek olarak göstermiştir. Kredi vadesinde ödenmediğinden söz konusu borç, (B) Bankası tarafından kanuni takibe alınarak ipotek konusu taşınmaz 300.000 TL'ye icra yoluyla satılmış ve faiz dahil 150.000 TL kredi alacağı tahsil edilmiş bulunmaktadır. Görüleceği üzere, (C) Ltd. Şti.'nin işlemden elde ettiği kazanç tutarı 100.000 TL olmakla beraber, banka borcunun tasfiyesinde kullanılan kısım satış hasılatının %50'sidir. Dolayısıyla, taşınmaza ilişkin satış kazancının sadece 50.000 TL'si (C) Ltd. Şti. tarafından istisna kazanç olarak gösterilebilecektir.

İstisna uygulamasında, bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona 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. Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde yer alan istisnalardan birlikte yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Kurumlar, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşımaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebileceklerdir.

7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (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 1/1/2018 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 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.

4.7.2. Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Tanınan İstisna Uygulaması

Bentte yer alan "banka" kavramından, 5411 sayılı Bankacılık Kanununa tabi bankaların; "finansal kiralama ve finansman şirketleri" kavramlarından ise 6361 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan finansal kiralama şirketleri ile finansman şirketlerinin anlaşılması gerekmektedir.

Bankaların, 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 kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yer alan %75 oranının taşınmazlar için %50 olarak uygulanmasına ilişkin yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği **1/1/2018 tarihinden itibaren (bu tarih dahil)** 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.[9]

Finansal kiralama veya finansman şirketlerinin kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle 1/1/2018 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 Kanun 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 1: (A) Finansal Kiralama Şirketi (C) AŞ'ye ait olan taşınmazı (B) AŞ'ye finansal kiralama suretiyle kiralamak üzere 3/1/2019 tarihinde 9.000.000 TL bedelle satın almış ve söz konusu taşınmazı 10 yıllığına (B) AŞ'ye 10.000.000 TL kira ödemesi karşılığında kiralamıştır.

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 ödeyemeyen (B) AŞ temerrüde düşmüştür. Daha sonra söz konusu

9 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 hüküm 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 kullanılmış olup, hatalı olduğu değerlendirilmektedir.

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 3/3/2022 tarihinde (D) Ltd. Şti'ne 12.000.000 TL bedelle satmıştır.

Finansal kiralamaya konu taşınmazın sözleşmeden kaynaklanan tüm tasarruf haklarının (B) AŞ tarafından (A) Finansal Kiralama Şirketine devri işleminde taşınmaz devri söz konusu olmadığından, (B) AŞ 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.

Bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin 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.

Bu tür iktisaplar dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş olan bu tür kıymetlerin satışından doğan kazançların istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı hususunda ise Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

4.8. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%22) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması

gerekmektedir.

Vergi yükü konusunda, rehberin "4.2.5." bölümünde yer alan açıklamalara bakılmalıdır.

4.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (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, anılan fıkranın (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.

Teknik hizmetler esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

09.06.2004 tarih ve 25487 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ uyarınca teknik hizmetlerin kapsamına ise aşağıda yer verilmiştir.[10]

- 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,

10 Aslı ACAR - Damla VAROLSUN, Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerde Vergisel Avantajlar ve Yararlanma Koşulları, Vergide Gündem, Sayı: 2007/6

- 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.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. 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.

Bu istisnanın uygulanması 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.

Öte yandan, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye'de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır. Örneğin; Türkiye'de 1 Temmuz – 30 Haziran özel hesap dönemini kullanan bir kurumun, yurt dışında yaptığı inşaat işlerine ilişkin olarak tabi olduğu hesap dönemi ilgili ülke mevzuatına göre takvim yılıdır. Buna göre, bu şirketin yurt dışı şubesinin, 2018 takvim yılına ilişkin kazancı, Türkiye'de 31/12/2018 tarihi itibarıyla elde edilmiş sayılacağından, 1/7/2018 – 30/6/2019 özel hesap döneminin ikinci geçici vergi dönemi matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

4.9.1. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, İşin Tamamlanmasından Sonra Ödenen Faiz ve Kur Farklarının Durumu

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.

4.9.2. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi

Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye'deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye'den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövize bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerleme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

Türkiye'de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlemesine gerek bulunmamaktadır.

4.9.3. Geçici Olarak İhraç Edilen Makine ve Teçhizatın Türkiye'ye İthalinde Değerleme

Tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ih-

raç edilen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye'de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye'ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.

4.9.4. Türkiye'deki Merkez Genel Giderlerinden Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerine Pay Verilmesi

Türkiye'deki merkez genel giderlerinden, yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi gerekiyor ise yurt dışında gider kaydedilen bu payların Türkiye'de gider kaydedilmesi mümkün olmayacaktır.

4.9.5. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç veya Hasılatın Türkiye'ye Döviz Olarak Getirilmesi Halinde Doğacak Kur Farklarının Durumu

İstisna uygulamasında, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye›ye getirilmesi şart değildir. Bu kazançlar, Türkiye›ye getirilmese dahi istisna uygulamasına konu edilebilecektir. Öte yandan, bu kazançların Türkiye›ye getirilmesi durumunda oluşacak kur farklarının ne şekilde değerlendirileceği aşağıda açıklanmıştır.

4.9.5.1. Yurt Dışında Tamamlanmış İşlere İlişkin Kazançların Türkiye'ye Getirilmesi Halinde Kur Farklarının Durumu

İstisna uygulamasına konu olan ve yurt dışında yapılıp tamamlanan işlerden doğan kazancın Türkiye›ye getirilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının istisna kazançla ilişkilendirilmesi mümkün değildir.

4.9.5.2. Yurt Dışında Devam Etmekte Olan İşlere İlişkin Hasılatın Türkiye'ye Getirilmesi Halinde Kur Farklarının Durumu

Yurt dışında yapılmakta olan işlerden elde edilen hasılatın Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi halinde, anılan işlerin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farkları istisna kapsamında değerlendirilebilecektir.

Bununla birlikte söz konusu uygulamada yurt dışında gerçekleştirilen her bir iş bağımsız olarak değerlendirilecektir.

4.10. Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

KVK'nın 5'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (ı) bendi uyarınca, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Cumhurbaşkanınca[11] vergi muafiyeti tanınan

11 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nin 173 üncü maddesiyle,"Bakanlar Kurulunca" ibaresi "Cumhurbaşkanınca" şeklinde değiştirilmiştir.

vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.)

Öte yandan 07/09/2016 tarihli ve 29824 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6745 sayılı Kanunun 64 üncü maddesi ile 5'inci maddenin (ı) bendinde yer alan yer alan "özel okulları" ibaresinden sonra gelmek üzere ", özel kreş ve gündüz bakımevleri" ibaresi ve aynı bendin parantez içi hükmüne "okulların" ibaresinden sonra gelmek üzere ", kreş ve gündüz bakımevlerinin" ibaresi eklenmiştir. Söz konusu değişiklik **1/1/2017** tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakımevlerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4.10.1. İstisnanın Kapsamı

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;

- 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile
- 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 kazançlara

uygulanacaktır.

İstisna kapsamında yer alan;

Okul Öncesi Eğitim Okulu, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21'inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,

İlköğretim Okulu, 1739 sayılı Kanunun 22-25'inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,

Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanunun 26-30'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,

Gündüz Bakımevi, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 25-66 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları,

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, kreş ve gündüz bakımevlerinin ise bu hizmetlerinden elde edilen 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 kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. 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.

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 liselere hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara anılan istisnanın uygulanması söz konusu değildir.

Okuldaki büfe, kantin, kafeterya, kitap satış gelirleri istisna kapsamında değildir. Yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisnanın uygulanmasına engel değildir

4.10.2. Yararlanma Koşulları

4.10.2.1. Eğitim-Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna

Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların fiilen faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığı'na yazılı olarak başvurmaları gerektiğine ilişkin 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği düzenlemesi 31/12/2016 tarihli 29935 sayılı 3.Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 11 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 6'ncı maddesi değiştirilmiştir. Buna göre mükellefler, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

4.10.2.2. Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna

Rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için bu merkezlerin 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 1/1/2004 - 31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen rehabilitasyon merkezleri ile ilgili olarak, mülga 5422 sayılı KVK hükümleri uygulanacaktır.

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir.

Vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerden rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanların, vergi kolaylıklarından yararlanmak için Maliye Bakanlığı'na başvurmaları gerektiğine ilişkin 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği düzenlemesi 31/12/2016 tarihli 29935 sayılı 3.Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 11 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 6'ncı maddesi ile değiştirilmiştir. Buna göre, Bakanlar Kurulunca (yeni haliyle 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 yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

4.10.2.3. Kreş ve Gündüz Bakımevlerine İlişkin İstisna

Kreş ve gündüz bakımevlerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların **1/1/2017** tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. Bu tarihten önce fa-

aliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden doğan kazançlar için anılan istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Mükellefler, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

4.10.3. İstisnanın Süresi

KVK'da yapılan anılan düzenleme ile faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2014 yılında alan bir işletmenin Eylül 2015 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2015 - 2019 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

Kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin düzenleme ise 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen özel kreş ve gündüz bakımevleri açısından geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

4.10.4. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul, Kreş ve Gündüz Bakımevi veya Merkez Yapılması

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen 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; Ankara'da 2015 yılında bir ilköğretim okulunu işletmeye başlayan Kurum (A)'nın, 2019 yılında İstanbul'da da bir ilköğretim okulu açması halinde, bu iki okuldan elde edilen kazançlara ilişkin istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Dolayısıyla, Ankara'daki okuldan elde ettiği kazanç, 2015 - 2019 yıllarında, İstanbul'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2019- 2023 yıllarında istisnadan yararlanacaktır.

İstisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkân verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, 625 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınılması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır. 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.

4.10.5. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan beş hesap dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır. Örneğin; (A) Anonim Şirketi 2016 yılı içinde faaliyete geçen bir özel okulu, 2018 yılında (B) Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda, (B) Limited Şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2018, 2019 ve 2020 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise söz konusu okuldan, devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanabilecektir.

4.11. Risturn İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının 7061 sayılı Kanun ile değişmeden önceki (i) bendi uyarınca, tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar (ilgili alt bentlerde belirtilen bazı koşullar altında) 2017 hesap dönemi için kurumlar vergisinden istisnadır.

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan ve **1/1/2018** tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle, 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.

Buna göre, ortaklarla 1/1/2018 tarihinden sonraki dönemlerde yapılan işlemler dolayısıyla üretim ve kredi kooperatiflerinin hesapladığı risturnlar kurumlar vergisi istisnasından faydalanamayacaktır.

Rehberimizin daha önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere, yalnızca ortakları ile iş yapan kooperatifler KVK'nın 4 üncü maddesinin (1/k) bendinde yer alan koşulları taşımaları kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olmaktadırlar. Öte yandan 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.

Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar da kooperatifin türüne bakılmaksızın istisnadan yararlanacaktır.

4.11.1. Yönetim Gideri Karşılığı Olarak Ödenen Paralardan Harcanmayarak Ortaklara Dağıtılan Kısımlar

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.

4.11.2. Tüketim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası

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.

Ortaklarla yapılan muamelelerden doğan kazancın, şahsi ve ailevi gıda ve giyecek türü mallara ilişkin olan kısmının ayrımında, bu tür mallara ilişkin olarak ortaklarla yapılan iş hacminin, kooperatifin bu kapsama girmeyen işlemlere ait iş hacmi de dahil olmak üzere genel iş hacmine oranı esas alınacaktır.

4.11.3. Üretim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan ve **1/1/2018** tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle, üretim kooperatiflerine tanınan risturn istisnası kaldırılmıştır.

4.11.4. Kredi Kooperatiflerinde Risturn İstisnası

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan ve **1/1/2018** tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle, kredi kooperatiflerine tanınan risturn istisnası kaldırılmıştır.

4.11.5. Tarımsal Üretici Birliklerinde Risturn İstinası

6009 sayılı Kanunla KVK’nın 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi ile yapılan düzenlemeye göre, 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da risturnlara ilişkin hükümler uygulanır.

4.11.6. Diğer Hususlar

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinin ikinci paragrafında, *"Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.", üçüncü paragrafında ise "Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz."* hükmü yer almaktadır.

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden, kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmayan bu tutarların kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması veya ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır.

4.12. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması

6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 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.

Söz konusu istisna uygulaması 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

4.12.1. 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.

4.12.2. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

İstisna uygulamasına her türlü **taşınır ve taşınmaz mallar** konu olabilecektir.

4.12.2.1. 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 Rehberin (4.6.2.1) bölümünde yer alan açıklamalar esas alınacaktır.

4.12.2.2. Taşınırlar

6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan amortismana tabi tüm taşınırlardır.

4.12.3. İstisnadan Yararlanma Şartları

4.12.3.1. 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.

4.12.3.2. 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.

4.12.3.3. 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 (bu Kanuna 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) AŞ 13/5/2017 tarihinde 2.500.000 TL'ye iktisap ettiği ve aktifine aldığı taşınırını 8/9/2019 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ederek (D) Katılım Bankası AŞ'ye 3.000.000 TL bedelle devretmiştir. Bu sürede (Ç) AŞ'nin söz konusu taşınırı için ayırdığı amortisman tutarı 500.000 TL'dir.

İstisna kazanç	:	Satış bedeli	–	Taşınırın (Ç) AŞ'deki net bilanço aktif değeri
Taşınırın (Ç) AŞ'deki net bilanço aktif değeri	:	Maliyet bedeli	–	Birikmiş amortismanlar
İstisna kazanç	:	3.000.000 TL	–	(2.500.000 TL – 500.000 TL)
	:	1.000.000 TL		

(Ç) AŞ 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 boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000 TL üzerinden ayrılacak amortismanların, bu tutar ile taşınırın (D) Katılım Bankası AŞ'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.

4.12.4. 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 1: (E) AŞ 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 15/8/2019 tarihinde 800.000 TL bedel üzerinden (F) Finansal Kiralama AŞ'ye devretmiştir.

(F) Finansal Kiralama AŞ, 800.000 TL ana para ve 400.000 TL faiz olmak üzere toplam 1.200.000 TL kira ödemesi karşılığında (E) AŞ'ye 5 yıllık süreyle kiraladığı bu taşınırı 16/8/2024 tarihinde (E) AŞ'ye 1.000 TL bedelle geri satmıştır.

1. satış: (E) AŞ'nin taşınırını (F) Finansal Kiralama AŞ'ye satışı:

İstisna kazanç : Satış bedeli – Taşınırın (E) AŞ'deki net bilanço aktif değeri

İstisna kazanç : 800.000 TL – (1.000.000 TL – 680.000 TL)

: 480.000 TL

(E) AŞ 480.000 TL tutarındaki istisna kazancını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(E) AŞ söz konusu taşınıra ilişkin sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkını Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde "260 Haklar" hesabında 800.000 TL bedelle takip edecektir. (E) AŞ'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 AŞ'nin taşınırı (E) AŞ'ye geri satışı:

(F) Finansal Kiralama AŞ'nin (E) AŞ'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınırı kira süresi sonunda 1.000 TL bedelle (E) AŞ'ye geri satışından doğan kazancı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

Öte yandan, (F) Finansal Kiralama AŞ'nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin faiz gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

Örnek 2: (G) AŞ 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 22/8/2019 tarihinde 10.000.000 TL bedel üzerinden (H) Finansal Kiralama AŞ'ye devretmiştir.

(H) Finansal Kiralama AŞ, söz konusu taşınmazı (G) AŞ'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 AŞ 1.000 TL bedelle (G) AŞ'ye geri satmıştır. (G) AŞ bu taşınmazını 25/11/2027 tarihinde (İ) Ltd. Şti.'ne 13.000.000 TL bedelle satmıştır.

1. satış: (G) AŞ'nin taşınmazını (H) Finansal Kiralama AŞ'ye satışı:

İstisna kazanç	:	Satış bedeli	–	Taşınmazın (G) AŞ'deki net bilanço aktif değeri
	:	10.000.000 TL	–	(8.000.000 TL – 1.600.000 TL)
	:	3.600.000 TL		

(G) AŞ 3.600.000 TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(G) AŞ'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 AŞ'nin taşınmazı (G) AŞ'ye geri satışı:

(H) Finansal Kiralama AŞ'nin (G) AŞ'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınmazı kira süresi sonunda 1.000 TL bedelle (G) AŞ'ye geri satışından doğan kazanç istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

Öte yandan, (H) Finansal Kiralama AŞ'nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin faiz gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

3. satış: (G) AŞ'nin taşınmazı (İ) Ltd. Şti'ne satışı:

(G) AŞ 22/8/2019 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği ve (H) Finansal Kiralama AŞ'den 1.000 TL bedelle geri aldıktan sonra 10.001.000 TL bedelle aktifine kaydetmiş olduğu bu taşınmazı 25/11/2027 tarihinde (İ) Ltd. Şti'ne 13.000.000 TL bedelle satmıştır. Satış bedelinin tamamı aynı tarihte (G) AŞ'nin banka hesabına aktarılmıştır.

(G) AŞ 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) AŞ'nin sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olduğu taşınmazın, (H) Finansal Kiralama AŞ'den geri alındıktan sonra (İ) Ltd. Şti.'ne satışından elde edilen kazanç, kiralayan kuruma devrinden önce bu taşınmazın (G) AŞ'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) AŞ'deki net bilanço aktif değeri + (H) Finansal Kiralama AŞ'den geri alım bedeli)
Satış kazancı	:	(13.000.000 TL + 2.048.000 TL)	–	(6.400.000 TL + 1.000 TL)

: 8.647.000 TL

(G) AŞ'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) AŞ'nin bu satış işlemi ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	25/11/2027		
BANKALAR	13.000.000		TL
BİRİKMİŞ AMORT.		3.200.000	TL
ÖZEL FON HS.		2.448.000	TL
VARLIK HS.		10.001.000	TL
GELİR VE KARLAR		8.647.000	TL

Ayrıca, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde, taşınmazın (İ) Ltd. Şti.'ne satış işleminden doğan kazancın %75'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.

4.12.4.1. 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 ki-

ralayan 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) AŞ 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 1/8/2019 tarihinde 7.500.000 TL bedel üzerinden (N) Finansal Kiralama AŞ'ye devretmiştir.

(N) Finansal Kiralama AŞ, 7 yıllığına (M) AŞ'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) AŞ'nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle 4/9/2024 tarihinde (O) Ltd. Şti.'ne 10.000.000 TL'ye satmıştır.

(M) AŞ'nin sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği söz konusu taşınmazı (N) Finansal Kiralama AŞ'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) AŞ'den tahsil olunacaktır.

Öte yandan, (M) AŞ'nin söz konusu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu etmek suretiyle (N) Finansal Kiralama AŞ'ye devrettiği dönem itibarıyla Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemden doğan 4.500.000 TL tutarındaki kazancın %75'lik kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkündür. Bu durumda, bu kazancın kalan %25'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) AŞ'den tahsil olunacaktır.

4.12.4.2. İstisna Uygulamasında Başlangıç Tarihi

6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendinde düzenlenen bu istisna, **2/8/2013** tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2/8/2013 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, 2/8/2013 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 yararlanamayacaklardır.

Diğer taraftan, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen **taşınır malların satışından** elde edilecek kazançlarda istisna uygulaması **9/8/2016** tarihinden itibaren mümkün olacaktır.

4.12.5. 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 kalkın-

ma 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) AŞ.'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 AŞ'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.

4.12.6. 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 kâğıtlarla ilgili işlemler de istisna kapsamına alınmış olup, söz konusu işlemler nedeniyle damga vergisi alınmayacaktır.

4.12.7. 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'nde 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 kâğıtlarla 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 kâğıtlarla 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.

4.13. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması

6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 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 girmekte olup; söz konusu istisna düzenlemesi 09/08/2016 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

4.13.1. 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.

4.13.2. İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

4.13.2.1. Varlıklar

Varlıklar, kira sertifikaları ihracına dayanak haklar dışındaki her türlü varlıkları ifade etmektedir.

4.13.2.2. Haklar

Haklar, kira sertifikaları ihracına dayanak her türlü hakları ifade etmektedir.

4.13.3. İstisnadan Yararlanma Şartları

4.13.3.1. 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.

4.13.3.2. 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.

4.13.3.3. 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 (bu Kanuna 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.

4.13.4. 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, Vergi Usul Kanununun 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 Rehberin (4.12.4) bölümünde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.

Örnek 1: (R) AŞ 5.000.000 TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmaz için 3.400.000 TL amortisman ayırdıktan sonra 31/10/2019 tarihinde bu taşınmazı kira sertifikası ihracı amacıyla 8.000.000 TL bedel üzerinden (Z) Varlık Kiralama AŞ’ye devretmiştir.

(Z) Varlık Kiralama AŞ söz konusu taşınmazı sözleşme süresi sonunda 8.000.000 TL bedel üzerinden geri alınmak kaydıyla (R) AŞ’ye 3 yıllığına toplam 2.700.000 TL bedelle kiralamıştır. Kira süresinin sonunda söz konusu taşınmaz 8.000.000 TL bedelle (R) AŞ’ye geri satılmıştır.

1. satış: (R) AŞ’nin taşınmazı (Z) Varlık Kiralama AŞ’ye satışı:

İstisna kazanç :Satış bedeli – Taşınmazın (R) AŞ’deki net bilanço aktif değeri
İstisna kazanç: 8.000.000 TL – (5.000.000 TL – 3.400.000 TL) : 6.400.000 TL

(R) AŞ 6.400.000 TL tutarındaki istisna kazancını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(R) AŞ sözleşmeden kaynaklanan kullanım hakkını Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde “260 Haklar” hesabında 8.000.000 TL bedelle takip

edecektir. (R) AŞ'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 AŞ'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 Vergi Usul Kanununun 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 2: (Ö) AŞ 7.000.000 TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınır için 5.600.000 TL amortisman ayırdıktan sonra 21/9/2019 tarihinde bu taşınırı kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla 5.000.000 TL bedel üzerinden (P) Varlık Kiralama AŞ'ye devretmiştir.

(P) Varlık Kiralama AŞ söz konusu taşınırı (T) AŞ'ye 3 yıllığına toplam 1.800.000 TL bedelle kiralamıştır. Kira süresi boyunca bu taşınırla ilgili olarak (P) Varlık Kiralama AŞ 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) AŞ'ye geri satılmıştır.

(Ö) AŞ 23/9/2022 tarihinde geri devraldığı bu taşınırı 19/10/2023 tarihinde 6.000.000 TL bedelle (R) Ltd. Şti.'ne satmıştır.

1. satış: (Ö) AŞ'nin taşınırı (P) Varlık Kiralama AŞ'ye satışı:

İstisna kazanç	:	Satış bedeli	–	Taşınırın VKŞ'ye devrinden önce (Ö) AŞ'deki net bilanço aktif değeri
	:	5.000.000 TL	–	(7.000.000 TL – 5.600.000 TL)
	:	3.600.000 TL		

(Ö) AŞ 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) AŞ'ye kiralanması nedeniyle, bu taşınıra ilişkin olarak kira süresi boyunca kaynak kuruluş tarafından amortisman hesaplanmayacaktır. (P) Varlık Kiralama AŞ'nin söz konusu taşınırı 5.000.000 TL bedelle aktifine kaydedeceği tabiidir.

2. satış: (P) Varlık Kiralama AŞ'nin taşınırı (Ö) AŞ'ye geri satışı:

İstisna kazanç	:	Satış bedeli	–	Taşınırın VKŞ'deki net bilanço aktif değeri
	:	5.000.000 TL	–	(5.000.000 TL – 1.500.000 TL)
	:	1.500.000 TL		

(P) Varlık Kiralama AŞ'nin söz konusu taşınırı (Ö) AŞ'ye geri satışından doğan 1.500.000 TL tutarındaki kazancının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

Öte yandan, (P) Varlık Kiralama AŞ'nin söz konusu kira sertifikası ihracı işlemi dolayısıyla elde edeceği kira gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

(Ö) AŞ 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) AŞ'nin bu taşınır için 2022 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) AŞ'nin taşınırı (R) Ltd. Şti.'ne satışı:

Satış kazancı	:	(Satış bedeli + Gider veya maliyet olarak dikkate alınan amortismanlar)	–	(Taşınırın VKŞ'ye devrinden önce (Ö) AŞ'deki net bilanço aktif değeri)
	:	6.000.000 TL + (1.500.000 TL+140.000TL)	–	1.400.000 TL
	:	6.000.000 TL + 1.640.000 TL	–	1.400.000 TL
	:	6.240.000 TL		

(Ö) AŞ'nin bu satış işleminden elde ettiği 6.240.000 TL tutarındaki kazanç genel hükümlere göre kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

(Ö) AŞ'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) AŞ'nin bu satış işlemi ile ilgili olarak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

---------- 19/10/2023 ----------

BANKALAR	6.000.000 TL	
BİRİKMİŞ AMORT.	500.000 TL	
ÖZEL FON HS.	3.240.000 TL	
VARLIK HS.		5.000.000 TL
GELİR VE KARLAR		4.740.000 TL

---------- …….. ----------

Söz konusu taşınır için (P) Varlık Kiralama AŞ tarafından hesaplanan ve kazancın tespitinde dikkate alınan 1.500.000 TL amortisman tutarı, (Ö) AŞ 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.

4.13.4.1. 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) AŞ 4.000.000 TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmaz için 320.000 TL amortisman ayırmış olup bu taşınmazı kira sertifikası ihracı amacıyla 19/8/2019 tarihinde 5.000.000 TL bedel üzerinden (Ş) Varlık Kiralama AŞ'ye devretmiştir.

(Ş) Varlık Kiralama AŞ söz konusu taşınmazı sözleşme süresi sonunda 5.000.000 TL bedel üzerinden geri alınmak kaydıyla aynı tarihte (G) AŞ'ye 2 yıllığına toplam 1.000.000 TL bedelle kiralamıştır. (Ş) Varlık Kiralama AŞ söz konusu taşınmazı, (G) AŞ'nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle kira süresi devam ederken 17/5/2021 tarihinde (V) AŞ'ye 6.000.000 TL bedelle satmıştır.

(Ş) Varlık Kiralama AŞ'nin taşınmazı (V) AŞ'ye satışı:

Satış kazancı	:	Satış bedeli	(Taşınmazın VKŞ'deki net bilanço aktif değeri)
Satış kazancı	:	6.000.000 TL – 5.000.000 TL	
	:	1.000.000 TL	

(Ş) Varlık Kiralama AŞ'nin söz konusu taşınmazı (V) AŞ'ye satışından doğan 1.000.000 TL tutarındaki kazanç genel hükümlere göre (Ş) Varlık Kiralama AŞ nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

(G) A.Ş'nin kira sertifikası ihracına konu ettiği taşınmazı (Ş) Varlık Kiralama AŞ'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) AŞ'den tahsil olunacaktır.

Öte yandan, (G) AŞ'nin söz konusu taşınmazı kira sertifikası ihracı işlemine konu etmek suretiyle (Ş) Varlık Kiralama AŞ'ye devrettiği dönem itibarıyla Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemden doğan 1.320.000 TL tutarındaki kazancın %75'lik kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkündür. Bu durumda, bu kazancın kalan %25'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (G) AŞ'den tahsil olunacaktır.

4.14. Yabancı Fon Kazançlarının ve Bu Fonların Portföy Yöneticiliğini Yapan Şirketlerin Vergisel Durumu

KVK'ya 6322 sayılı Kanunun 35'inci maddesiyle "Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi" başlıklı 5/A maddesi eklenmiştir. Bu maddede, yabancı fonlar ile bu fonların aracılık işlemlerini yürüten portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketlerin (portföy yöneticisi şirketler) vergisel durumları düzenlenmiştir. Madde aşağıdaki gibidir:

"1) Bu Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yabancı fonların, Sermaye Piyasası Kurulunca verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler aracılığıyla, organize bir borsada işlem görsün veya görmesin her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, varant, döviz, emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, kredi ve benzeri finansal varlıklar ve kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle, aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde portföy yöneticiliği yapanlar; söz konusu

fonlar için daimi temsilci, bunların işyerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi sayılmaz. Bu kazançlar için beyanname verilmez, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dahil edilmez.

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

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

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

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

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

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

4) Portföy yöneticiliği yapan şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları hariç olmak üzere; fonun katılımcı ve kurucuları arasında doğrudan veya dolaylı olarak tam mükellef gerçek kişi veya kurumların kazanç payının %5'i geçmesi durumunda, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcılarının tamamı portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir. Bildirim yükümlüğünün yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi halinde tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcıları adına fon işlemleri nedeniyle tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan portföy yöneticiliği yapan şirket müştereken ve müteselsilen sorumludur.

(5) Türkiye'de bulunan taşınmazlar, aktif büyüklüğünün %51'inden fazlası taşınmazlardan oluşan şirketlere ait hisse senetleri veya ortaklık payları veya bunlara ilişkin vadeli

işlem ve opsiyon sözleşmeleri, nakdi uzlaşmayla sonuçlananlar dışında emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, sigorta sözleşmeleri ve bunlara ilişkin vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar bu madde kapsamına girmez.

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

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

4.14.1. 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.

4.14.1.1. 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.

4.14.1.1.1. Fon Adına Tesis Edilen İşlemlerin Portföy Yöneticisi Şirketin Mutat Faaliyetleri Arasında Yer Alması

Portföy yöneticisi şirketin fon adına yaptığı işlemlerin, portföy yönetimi kapsamında mutat olarak yürüttüğü faaliyetlerden olması gerekmektedir.

4.14.1.1.2. Yabancı Fon ile Portföy Yöneticisi Şirket Arasındaki İlişkinin Bağımsız Olarak Faaliyet Gösteren Kişilerdeki Gibi Olması

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.

4.14.1.1.3. 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.

4.14.1.1.4. 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.

4.14.1.2. 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.

4.14.1.3. 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.

4.15. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna

19/2/2014 tarihli ve 6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 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 1/1/2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Madde uyarınca 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.

4.15.1. 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, 1/1/2015 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.

4.15.2. 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.

4.15.3. İstisnadan Yararlanma Şartları

4.15.3.1. Buluşlara İlişkin Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile 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 Türk Patent Enstitüsü (TPE) tarafından tescil edilmiş patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi istisna uygulamasından yararlanılamayacaktır.

4.15.3.2. İncelemeli Sistemle Patent veya Olumlu Araştırma Raporu Sonucunda Faydalı Model Belgesi Alınması

İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (551 sayılı 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.

İstisna uygulamasına konu edilecek buluşlar için (TPE) tarafından tescil edilmiş incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması gerekmektedir.

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.

4.15.3.3. İstisna Uygulamasından Yararlanacak Kişilerden Olunması

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

4.15.3.3.1. İstisnadan Yararlanacak Kişilerin 551 Sayılı KHK›da veya 6769 Sayılı Kanunda 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.

6769 Sayılı Kanunun 3'üncü maddesi ile sağlanan korumadan;

- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları,
- Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde yerleşim yeri olan veya sınai ya da ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler,
- Paris Sözleşmesi veya 15/4/1994 tarihli Dünya Ticaret Örgütü Kuruluş Anlaşması hükümleri dâhilinde başvuru hakkına sahip kişiler,
- Karşılıklılık ilkesi uyarınca, Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki kişilere sınai mülkiyet hakkı koruması sağlayan devletlerin uyruğundaki kişiler,

yararlanabilecektir.

4.15.3.3.2. 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.

4.15.3.4. Değerleme Raporu Düzenlenmesi

09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanunun 57'inci maddesi ile KVK'nın 5/B maddesinin, istisnadan yararlanılacak ilk yıl, oluşturacağı katma değer dikkate alınarak buluşun devri veya satışı halindeki değerinin tespitine yönelik olarak Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmesine ilişkin hükmü 09/08/2016 tarihi itibariyle kaldırılmıştır.

4.15.3.5. 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.

4.15.4. İstisna Uygulaması

Mükellefler, patentli veya faydalı model belgeli buluşlarından 1/1/2015 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 9/8/2016 tarihinden itibaren, Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmeksizin, şartları taşıyan mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir.

4.15.4.1. 09/08/2016 Tarihinden Önce Değerleme Raporu Düzenlenmesi Amacıyla Başvuranların Durumu

İstisna uygulamasında 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. 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 1/1/2015 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 9/8/2016 tarihinden önce, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanmak üzere değerleme raporu düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler, başvurularına konu bu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerleme raporu düzenlenmeksizin istisnadan faydalanabileceklerdir.

4.15.4.2. İstisna Kazancın Tespiti

Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazançların %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır.

Örnek 1: (B) AŞ'nin 6/5/2015 tarihinde TPE'ye yapmış olduğu başvuruya istinaden, bu başvurusuna konu buluşuna ilişkin patent 6/7/2017 tarihinde tescil edilmiştir. (B) AŞ söz konusu patentten doğan tüm haklarını 20/9/2018 tarihinde 5.000.000 TL'ye (C) AŞ'ye satmış ve bu satıştan 4.000.000 TL kâr elde etmiştir.

(C) AŞ bu patentin kullanım haklarını, 2/1/2019 tarihinde iki yıl süre ile (E) Ltd. Şti.'ne inhisari lisans sözleşmesiyle vererek 2019 hesap döneminde 1.000.000 TL, 2020 hesap döneminde ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir.

(E) AŞ de söz konusu patente konu buluşu seri üretime tabi tutarak 2019 hesap döneminde 2.000.000 TL, 2020 hesap döneminde ise 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

- (B) AŞ'nin satış kazancının yarısı (4.000.000 TL x %50) 2.000.000 TL olup bu tutarın tamamı istisnaya konu edilebilecektir.

- (C) AŞ 2019 hesap dönemi için (1.000.000 TL x %50) 500.000 TL, 2020 hesap dönemi için (500.000 TL x %50) 250.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

- (E) AŞ 2019 hesap dönemi için (2.000.000 TL x %50) 1.000.000 TL, 2020 hesap dönemi için (1.000.000 TL x %50) 500.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

Örnek 2: (F) AŞ incelemesiz sistemle patent aldığı ve 7 yıllık koruma süresi 1/4/2020 tarihinde sona erecek buluşu için incelemeli sistemle patent verilmesi talebiyle 6/5/2017 tarihinde TPE'ye başvurmuştur. Başvurusu uygun görülen (F) AŞ'nin bu buluşu için 2/2/2019 tarihinde, 1/4/2033 tarihinde koruma süresi sona ermek üzere incelemeli sistemle patent verilmiştir.

- (F) AŞ sahibi olduğu patenti 14/8/2017 tarihinde 1 yıllığına (G) AŞ'ye 1.000.000 TL bedelle kiralamıştır.

- (F) AŞ 2020 yılında patente konu bu buluşunu seri üretime tabi tutarak 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

- (F) AŞ söz konusu patenti 5/5/2021 tarihinde (H) AŞ'ye satmış ve bu satıştan 1.800.000 TL kazanç elde etmiştir.

- (H) AŞ ise aynı patenti iki ay sonra (5/7/2021) (K) AŞ'ye satmış ve bu satıştan 400.000 TL kazanç elde etmiştir.

- (K) AŞ söz konusu buluşu seri üretime tabi tutarak 2022 yılında 3.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

- (F) AŞ'nin sahip olduğu incelemesiz patenti (G) AŞ'ye kiralaması nedeniyle elde ettiği 1.000.000 TL tutarındaki kazancı istisnaya konu edilemeyecektir.

- (F) AŞ'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 olan 900.000 TL için de bu istisnadan faydalanılabilecektir.

- (H) AŞ ise satın aldığı patentin (K) AŞ'ye satışından elde ettiği 400.000 TL tutarındaki kazancının %50'sini (200.000 TL) istisnaya konu edebilecektir.

- (K) AŞ buluşu seri üretime tabi tutarak elde ettiği 3.000.000 TL tutarındaki kazancının %50'si olan 1.500.000 TL'lik tutarı istisnaya konu edebilecektir.

4.15.4.2.1. Buluşun Üretim Sürecinde Kullanılması Halinde Kazancın Tespiti

Maddenin üçüncü 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, maddenin yedinci fıkrası hükmüyle, üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye 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 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) AŞ'nin patentle korunan buluşunu üretim sürecinde kullanarak 2019 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) AŞ ürettiği bu çamaşır makinelerinin satışından 2019 yılında 3.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre, (T) AŞ'nin 2019 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.

4.15.4.3. Kesinti Uygulaması

İstisna uygulaması, patent veya faydalı model belgesi alınan buluş dolayısıyla elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergi kesintisi yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Ancak, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanılabilecek serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi %50 indirimli olarak uygulanacaktır. Kazanç ve iratları kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacaktır.

Örnek 1: (BB) AŞ Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşunu TPE'ye tescil ettirerek incelemeli sistemle patent almış ve bu patenti 2019 yılında Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef (HS) firmasına satmıştır. (HS) firması ise patente konu bu buluşun kullanım haklarını, 16/8/2019 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 Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca %20 oranında yapılacak kesinti, %50 indirimli olarak %10 oranında uygulanacaktır. Söz konusu indirimli oran en fazla 5 yıl süreyle uygulanabilecektir.

Örnek 2: Serbest meslek erbabı (MF), Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini 1/6/2018 tarihinde tescil ettirmiş ve patent üzerindeki hakkını 25/10/2019 tarihinde (MT) AŞ'ye 100.000 TL'ye satmıştır. (MT) AŞ 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 kesinti oranının %50'si nispetinde gelir vergisi kesintisi yapacaktır.

Örnek 3: 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 23/11/2019 tarihinde (Z) AŞ'ye yıllık 10.000 TL bedel üzerinden 8 yıllığına kiralamıştır. (Z) AŞ (U) gerçek kişisine yapacağı kira ödemelerinde, şartların sağlanmış olması halinde, 5 yıl boyunca gelir vergisi kesintisi oranını %50 indirimli olarak uygulayacaktır. İndirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacağından (Z) AŞ kira süresinin son 3 yılına ilişkin kira ödemelerinden normal oranda kesinti yapacaktır.

4.15.5. Diğer Hususlar

4.15.5.1. 01/01/2015 Tarihinden Önce Tescil Edilmiş Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşların Durumu

1/1/2015 tarihinden önce alınan ve koruma süresi henüz dolmamış olan patent veya faydalı model belgelerine ilişkin buluşlardan 1/1/2015 tarihinden itibaren kalan koruma süresince elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir. Ancak, koruma süresi

1/1/2015 tarihinden önce dolmuş olan patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılamayacaktır.

Örnek 1: (MK) AŞ incelemeli sistemle patent başvurusunu TPE'ye 2/4/2012 tarihinde yapmış olup 2/2/2014 tarihinde patent almıştır. (MK) AŞ patent başvurusuna konu olan buluştan koruma süresi içinde kalan 1/1/2015-2/4/2032 döneminde elde ettiği kazançlar için, istisna şartlarını sağlamak koşuluyla, istisnadan yararlanabilecektir. (MK) AŞ'nin sahip olduğu bu patent dolayısıyla 1/1/2015 tarihinden önce elde ettiği kazanç ve iratlar ise bu istisnaya konu edilemeyecektir.

Örnek 2: (A) AŞ faydalı model belgesi başvurusunu TPE'ye 5/1/2012 tarihinde yapmış olup 1/8/2012 tarihinde araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesini almıştır. (A) AŞ, faydalı model belgesi başvurusuna konu olan buluştan koruma süresi içinde kalan 1/1/2015-5/1/2022 döneminde elde ettiği kazançlar için, istisna şartlarını sağlamak koşuluyla, istisnadan yararlanabilecektir.

4.15.5.2. 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.

4.15.5.3. Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile 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.

Tamamı yurt dışında gerçekleştirilmiş olan araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşlar için 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında Türkiye'de patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

4.15.5.4. 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 mo-

del 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.

4.15.5.5. 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 bu Kanunun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında veya 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi kapsamında AR-GE indirimine konu edilmiş olması, bu faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından sağlanan kazançlar nedeniyle Kanunun 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.

4.15.5.6. Katma Değer Vergisi İstisnası

6518 sayılı Kanun'un 32'nci maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasına 01.01.2015 tarihinden itibaren yapılacak teslim ve hizmetlere uygulanmak üzere eklenen (z) bendinde;

> *"z) 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı KVK'nın 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.)."*

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, KVK'nın 5/b maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı KDV'den istisna tutulmuş ve ilgili hakların kiralanması, devri veya satışına ilişkin yüklenilen katma değer vergilerinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilmesine imkân tanınmıştır.

4.16. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

KVK'nın 35'inci maddesinde, diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu; kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet,

istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, ancak bu Kanuna, Gelir Vergisi Kanununa ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği ve uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu hüküm altına alınmış olup bu hüküm 1/1/2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Diğer taraftan, Kanunun geçici 1'inci maddesinin dokuzuncu fıkrasında, "Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35'inci madde hükmü uygulanmaz." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, 31/12/2006 tarihi itibarıyla yürürlükte olan özel kanunlardaki istisnalar 5520 sayılı KVK'nın uygulanmasında da geçerli olacak, bu tarihten sonra yürürlüğe girecek özel kanunlarda yer alacak kurumlar vergisine ilişkin istisnalar ise kurumlar vergisi bakımından geçersiz sayılacaktır. 1/1/2007 tarihinden itibaren, kurumlar vergisi ile ilgili istisnalara ilişkin hükümler, ancak KVK'ya, Gelir Vergisi Kanununa veya Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle yapılacaktır.

Bu çerçevede, diğer kanunlarda yer alan ve özellik arz eden bazı istisna uygulamalarına ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

4.16.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

4.16.1.1. Yasal Düzenleme ve İstisnanın Kapsamı

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.

Bu hükme göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Ayrıca, 18/1/2017 tarihli ve 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere; "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." hükümlerini içeren üçüncü fıkra eklenmiştir.

Bu kapsamda, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların 6770 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği **27/1/2017** tarihinden itibaren bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya başka suretlerle devrinden doğan kazançlar için de bu istisnadan yararlanılabilecektir. Öte yandan, yurt dışından ithal edilerek 4490 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden elde edilecek kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olmaları şartı aranacaktır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir.

4.16.1.2. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

İstisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasılattan, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekir. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları da dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler, istisna kapsamı dışında elde edilen kazançlardan indirilemeyecektir.

Münhasıran 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.

Öte yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

İstisnadan yararlanılabilmesi için kayıtların, istisna kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayrımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

4.16.1.3. Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

Mükelleflerin, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerinin de bulunması halinde, varsa müşterek genel giderlerin bu faaliyet-

lerden elde edilen hasılata orantılı olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespitinin yapılması gerekmektedir.

4.16.1.4. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması

Kurumların, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve bunların devrinden elde ettiği 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 birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak, anılan kurumlarca elde edilen kâr payları iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır.

Vergi kesintisi, kâr payı elde eden gerçek kişilerin gelir vergisine mahsuben yapıldığından, istisna hükmünün yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

4.16.1.5. İhtiyaç Fazlası Malzemenin Satılması Halinde İstisna Uygulaması

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, bunların devrinden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir.

4.16.1.6. Time-Charter İşletmeciliği

Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan "Time-Charter İşletmeciliği" gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacağı tabiidir.

4.16.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan İstisna

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2'nci maddesi uyarınca; Yönetici şirketlerin Kanunun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

6676 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi, 7033 sayılı Kanunun 64 üncü maddesi ve 7103 sayılı Kanunun 51 inci 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.

(Ek fıkra: 18/6/2017-7033/64 md.)Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu hakların, mahiyetlerine göre, AR-GE faaliyetleri neticesinde elde edilmesi ve ilgili mevzuat çerçevesinde tescil veya kayıt ettirilmesi ya da bildirilmesi şartına bağlamaya, istisnadan kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamelerin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tescil veya kayıt için yetkili kuruma başvurulmuş olması kaydıyla bu kazançları doğuran işlemlerin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminden başlayarak faydalandırmaya, mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya, istisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırmaya, bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulatmaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya Cumhurbaşkanı, bu kapsamda tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmesine ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir. **(***Ek cümle: 21/3/2018-7103/51 md.)Belirlenen esaslar çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmemesi durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.*

(Değişik fıkra: 16/2/2016-6676/14 md.) 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 Cumhurbaşkanınca 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 Cumhurbaşkanınca 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 mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı, tasarımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır."

4.16.2.1. Yazılım, Tasarım ve AR-GE Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı

Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar; yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen AR-GE faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

İstisna uygulamasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur.

4.16.2.1.1. İstisna Kapsamına Giren Faaliyetler

6170 sayılı Kanunun 1'inci maddesi ile 12/3/2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4691 sayılı Kanundaki bazı tanımlar değiştirilmiş olup bu Kanunun uygulanmasında;

- **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,

olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan 6676 sayılı Kanunun 8'inci maddesi ile **01/03/2016** tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4691 sayılı Kanuna eklenen bazı tanımlar aşağıdaki gibi olup;

- **Tasarım Faaliyeti,** sanayi alanında ve Cumhurbaşkanının uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümünü,

- İhtisas Teknoloji G**eliştirme Bölgesi (İhtisas TGB),** aynı sektör grubunda ve bu sektör grubuna dâhil alt sektörlerde faaliyet gösteren girişimcilerin yer aldığı tematik teknoloji geliştirme bölgelerini,

- **AR-GE Projesi,** amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak ayni 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 gerçekleştirilen ve araştırmacı ve/veya yazılımcı personel tarafından yürütülen projeyi,

- **Tasarım Projesi,** amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak ayni 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,

- **Tasarım Personeli,** tasarım faaliyetlerinde doğrudan görevli tasarımcı ve teknisyenleri,

- **Tasarımcı,** tasarım faaliyetleri kapsamındaki projelerin gerçekleştirilmesi ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan, üniversitelerin; mühendislik, mimarlık veya tasarım

ile ilgili bölümlerinden mezun en az lisans derecesine sahip kişiler ile tasarım alanlarından herhangi birinde en az lisansüstü eğitim derecesine sahip diğer kişileri,

- **Bölge Alanı,** arazi üzerinde, koordinat değerleriyle sınırları belirlenmiş Bölgenin müstakil her bir alanını,

ifade etmektedir.

4.16.2.1.2. Bölgede Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği

Mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibarıyla tamamlamış oldukları yazılım, tasarım ve AR-GE'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri yazılım, tasarım ve AR-GE'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın, sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı istisnadan yararlanabilecektir.

Elde edilen kazancın ne kadarının bölgede gerçekleştirilen çalışmalara ilişkin olduğu, bölgede faaliyete başlanmasından sonra ortaya çıkan maliyetin projenin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen dönemde oluşan maliyete oranı kullanılmak suretiyle belirlenecektir. Daha sağlıklı bir sonuç verecekse, mükelleflerin başka bir yöntem kullanmak suretiyle de (kullanılan doğrudan işgücü miktarı gibi) bu ayrımı yapabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

4.16.2.2. Yönetici Şirketlerin Yararlanabilecekleri İstisnanın Kapsamı

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.

4.16.2.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

4691 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması 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.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 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.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazanca dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan AR-GE ve tasarım 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.

4.16.2.4. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.

İstisna 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. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

4.16.2.5. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması

Yönetici şirketler dahil olmak üzere bölgede faaliyet gösteren kurumların, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile KVK'nın 15'inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30'uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

4.16.2.6. İstisna Uygulamasında Süre

İstisna, 31/12/2023 tarihine kadar uygulanacak olup istisna süresinin başlangıç tarihi olarak, yönetici şirketten izin alınarak bölgede fiilen faaliyete geçilen tarih esas alınacaktır.

Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları da 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

4.16.2.7. Bölgedeki İşyeri Kiralamalarında Gelir Vergisi Kesintisi

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin vakıflardan taşınmaz kiralamaları halinde, vakfa yapacakları kira ödemeleri üzerinden (bu vakıfların Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti ta-

nınmış olup olmadığına bakılmaksızın), GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

Yönetici şirketlerin ilgili mevzuat uyarınca anonim şirket olarak kurulması zorunlu olduğundan, bu şirketlerden yapılan kiralamalarda ödenen kira bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

4.16.2.8. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği Hükümlerine Göre Bildirim ve Beyanın Yapılması Gereken Yer

Yönetici şirketlerin, 4691 sayılı Kanunun uygulanması ile ilgili faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmesi için, kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmektedir.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları dolayısıyla istisnadan yararlanabilmeleri için, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmekte olup bu başvuruya, yönetici şirketten alınacak olan vergi mükellefinin bölgede yer aldığını ve mükellefin faaliyet alanlarını gösteren belgeler de eklenir. Bu belgelerin bir örneğinin de muhtasar beyanname yönünden bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Vergi dairelerince mükelleflere istisna uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir belge verilmesi söz konusu değildir.

Bölgede faaliyete geçen mükellefler, işe başlama, işi bırakma ve diğer değişiklikler konusunda Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlere uymak zorundadır.

4.16.2.9. İstisna uygulamasına ilişkin Cumhurbaşkanına verilen yetki

4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesine 7033 sayılı Kanunun 64 üncü maddesiyle eklenen ikinci fıkra çerçevesinde Bakanlar Kuruluna (yeni haliyle Cumhurbaşkanına) verilen yetki, 19/10/2017 tarih ve 30215 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11/9/2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.

4.16.2.9.1. Bakanlar Kurulu Kararı kapsamındaki kazançlar

Bakanlar Kurulu Kararının 3 üncü maddesi gereğince, anılan Kararın Resmi 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 30/6/2021 tarihine kadar elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında, istisna kazanç tutarının tespitinde Rehberimizin "4.16.2.3." ve "4.16.2.4." bölümlerindeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

Öte yandan, bölgede **19/10/2017** tarihinden önce (bu tarih dahil) başlatılmış projeler neticesinde elde edilen gayrimaddi hakların 30/6/2021 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.

4.16.2.9.2. Patent veya eşdeğer belge alma şartı

Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin birinci fıkrasına göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci 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 30/6/2021 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, 5/12/1951 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 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.

Beş 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. 2019 yılı için bu rakamların BKK'da belirtildiği şekilde güncellenerek uygulanması gerekmektedir.

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 Kanununun 195 inci maddesi çerçevesinde şirketler topluluğu olarak değerlendirilen şirketleri

ifade eder.

4.16.2.9.3. 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-Ge faaliyeti 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: (A) Ltd. Şti. 22/11/2019 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.

Şirket bu projesini tamamlayarak ilgili mevzuat çerçevesinde patent aldıktan sonra projeye ilişkin gayrimaddi hakkını satmış ve bu satıştan 1.000.000.- TL kazanç elde etmiştir.

Bu durumda, projeyle doğrudan bağlantılı olmayan 30.000.- TL harcama, gayrimaddi hakkın satışından doğan kazancın istisna uygulanacak kısmına ilişkin hesaplamada nitelikli harcamalar ile toplam harcamalara dahil edilmeyecektir. 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 gayrimaddi 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.

4.16.2.10. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesi uyarınca bölgede çalışan; AR-GE, tasarım[12] 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

12 "Tasarım" kelimesi, 01/03/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6676 sayılı Kanunun 14'üncü maddesi ile 4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesine ilave edilmiştir.

ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca 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 Cumhurbaşkanınca 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.

Konuyla ilgili olarak 10/8/2016 tarihli ve 29797 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinin 35'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir:

"Muafiyet, indirim ve istisnalar

Madde 35- …

c) 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 toplam AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Destek personeli sayısı hesabında küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir. Destek personeli sayısının toplam AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere her türlü vergi istisnası uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine her türlü vergi istisnası uygulanacak destek personeli ise çalıştığı girişimci firma tarafından belirlenir. 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. Hesaplamada küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir. 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. Bu istisnanın uygulanabilmesi için, ilgili girişimci, Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış tüm AR-GE, tasarım ve destek personelini, AR-GE ve tasarım projelerindeki görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini gösteren listeyi aylık olarak yönetici şirkete onaylatır, inceleme ve denetimlerde ibraz edilmek üzere saklar. Bölgede çalışan personelin istisna kapsamı dışındaki net ücret ödemelerinin brüte iblağ edilecek vergisinin hesaplanması, bu hesaplama yapılırken Kanunla sağlanan vergi teşviklerinin dikkate alınmaması gerekir. AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu Kanun kapsamında elde ettiği ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler de istisna kapsamına dâhildir. Bu bent kapsamındaki saat, oran, süre, ücret gibi konular aylık ve 30 gün esasına göre hesaplanır."

4.16.2.11. Ücret Desteği

7033 sayılı Kanunun 63. Maddesi ile 4691 sayılı Kanunun 8. maddesine eklenen ve 1/7/2017 tarihinden yürürlüğe giren 4. fıkra hükmü uyarınca; temel bilimler alanlarında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Teknoloji Geliştirme Bölgeleri firmalarının, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, iki yıl süreyle Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır. Ancak bu kapsamda her bir Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasına sağlanacak destek, ilgili ayda Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasında istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onunu geçemez. Bu destek, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri yönetici şirketlerinde istihdam edilen temel bilimler mezunu Ar-Ge personeline de aynen uygulanır.

4.16.2.12. KDV İstisnası

3065 sayılı KDV Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinin 1 inci fıkrasında 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Daha sonra 1.1.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7104 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile "internet," ibaresinden sonra gelmek üzere **"oyun,"** ibaresi ve paragrafa "Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz." cümlesi eklenmiştir.

Dolayısıyla, 7104 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 01.01.2019 tarihine kadar KDV Kanununun geçici 20/1 inci maddesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetler için yüklenilen KDV'nin KDV Kanununun 30/a maddesi gereğince indirim ve iadesi mümkün olmayıp söz konusu vergi, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde işin mahiyetine göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretilen yazılımın Kanunun 11 ve 12 nci maddeleri kapsamında ihraç edilmesi halinde, bu ihracata ilişkin yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması mümkündür.

1.1.2019 tarihinden itibaren Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, KDV'den istisna edilen faaliyetler çerçevesinde yüklenmiş oldukları KDV'nin indirimine olanak sağlanarak bahse konu istisna Tam İstisna niteliği kazanmıştır.

4.16.3. Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası

4.16.3.1. 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.

Daha sonra 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 yapılmış, son olarak da 6772 sayılı Kanunun 2'nci ve 7'nci maddeleri ile değişiklikler yapılmıştır. Anılan hükümler aşağıdaki gibidir:

"Madde 6 - Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca, 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.

(Değişik dördüncü fıkra: 9/2/2017-6772/2 md.)Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulan kullanıcılar ve işleticiler, yatırım ve üretim safhalarında Cumhurbaşkanınca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılır. Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmayan kullanıcılar, yatırım ve işletme safhalarında bu Kanun kapsamında yararlanılmayan vergi ve vergi dışı teşviklerden ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yararlandırılır."

"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 GVK'nın 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 yapılacak tevkifata 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 indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye (703 Sayılı KHK'nın 192 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018) Cumhurbaşkanı yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

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

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişiklikler 6/2/2004 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 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 6'ncı maddesinde yapılan değişiklik de yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

4.16.3.2. Geçiş Döneminde Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, **6/2/2004** tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 6/2/2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan kurumlar ile kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

4.16.3.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılattan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır.

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle eklenen geçici 3'üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin; merkezi Ankara'da bulunan şirketin serbest bölgede konfeksiyon (hazır giyim) imalatı ve satışı faaliyetiyle uğraşan şubesinin, bu faaliyet çerçevesinde 15 Nisan 2016 tarihinde elde ettiği hasılatının 4 Haziran 2016 tarihinde yapacağı borç ödemesine kadar repoda değerlendirilmesi halinde, bahse konu repo işleminden elde edilen gelirler istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisnadan yararlanabilmesi mümkün olamayacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, 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.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde olduğu gibi 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.

4.16.3.4. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır.

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.

4.16.3.5. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 6/2/2004 tarihinden sonra GVK ve KVK uyarınca vergi kesintisine tabi ödemeler üzerinden kestikleri vergileri, bağlı bulundukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirerek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.

Örneğin; serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletme, yurt dışında mukim yabancı bir şirketten gayrimaddi hak kiralaması veya satın alması dolayısıyla bu yabancı şirkete yapacağı ödemeler ile avukatlık hizmeti dolayısıyla avukatına yapacağı serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapmak zorundadır.

4.16.3.5.1. Kâr Paylarının Dağıtılması Halinde Vergi Kesintisi

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, 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 ikinci fıkrası ve 30'uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

4.16.3.5.2. Mevduat Faizi ve Repo Gelirinde Vergi Kesintisi

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki banka veya diğer finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları üzerinden, KVK'nın 15'inci ve 30'uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öte yandan, mevduat faizi ve repo kazançları GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi bulunduğundan, söz konusu kazançlar üzerinden yürürlükte olduğu müddetçe bu maddeye göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Serbest bölgelerdeki banka şubeleri veya diğer finans kurumlarınca yapılacak olan söz konusu vergi kesintileri, bu kurumlarca mahallin vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

4.16.3.5.3. Muhtasar Beyanname Verilmesi

GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 15'inci ve 30'uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmaya mecbur olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri muhtasar beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak, istisna uygulaması veya diğer nedenlerle kesilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

4.16.3.6. İstisna Uygulamasında Süre

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan kazanç istisnası, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olduğundan, istisna uygulaması mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin son günü (son gün dahil) bitecektir.

4.16.3.7. İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna

4.16.3.7.1. Genel Olarak

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.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

9/2/2017 tarihli ve 6772 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle, Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasına 24/02/2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen hüküm uyarınca 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 olacaktır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- 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.

4.16.3.7.2. İstisna Kapsamındaki Fason İmalat

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup 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 faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 6/2/2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 1: 6/2/2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir kurumun aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda; serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 2: 6/2/2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatıyla uğraşan bir kurumun, aynı zamanda ham bez ithal edip yurt içine veya yurt dışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 3: Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir kurumun, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme vb. işleri fason olarak yaptırması halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklendiği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, söz konusu imalat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

4.16.3.8. Bakım, Onarım, Montaj, Demontaj, Elleçleme, Ayrıştırma, Ambalajlama, Etiketleme, Test Etme, Depolama Hizmetlerinden Elde Edilecek Kazançlarda İstisna Uygulaması[13]

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,

13 A.Murat YILDIZ, İrfan VURAL, 2018 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, ASMMMO, Ankara, 2019

➢ 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.

4.16.3.9. Diğer Hususlar

4.16.3.9.1. Defter ve Belge Düzeni

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununun defter tutma ve belge düzenine ilişkin hükümlerine uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bununla beraber, Serbest Bölgeler Kanununun 6'ncı maddesi ile kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Buna göre, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununu hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir.

4.16.3.9.2. Serbest Bölgelerde Gerçekleşen Birleşme ve Devir Hallerinde İstisna Uygulaması

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri ile KVK'nın 18'inci maddesiyle 19'uncu maddesinin birinci ve ikinci 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.

Yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, 3218 sayılı Kanunun geçici 3'üncü maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

4.16.3.9.3. Faaliyet Ruhsatlarında Belirtilen Sürenin Uzatılması

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinde;

> *"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 k*urumlar vergisinden müstesnadır."*

hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, maddenin yürürlüğe girdiği 6/2/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. 6/2/2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, **istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.**

4.16.3.9.4. Gelir Vergisi, Damga Vergisi ve Harç İstisnası

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 5810 sayılı Kanun ile değişik geçici 3'üncü maddesinin 2'inci fıkrasının (b) bendinde yer alan bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden müstesna olduğuna ilişkin düzenlemesi 24/02/2017 tarihli ve 29989 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6772 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile değiştirilmiştir. Yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe giren değişiklik uyarınca; bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.

Öte yandan 5810 sayılı Kanun ile değişik geçici 3'üncü maddesinin 2'inci fıkrasının (c) bentleri uyarınca; bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Söz konusu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmış olup; Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

4.16.4. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu 17/2/2005 tarihinde yürürlüğe girmiş olup Kanunla, depolanmaya uygun nitelikteki hububat, bakliyat, pamuk, tütün, fındık, yağlı tohumlar, bitkisel yağlar, şeker gibi standardize edilebilen temel ve işlenmiş tarım ürünlerinin standartları belirlenerek emniyetli ve sağlıklı koşullarda depolanması ile ürün senetleri vasıtasıyla ticaretinin kolaylaştırılması amaçlarıyla, lisanslı depo işletmelerinin ve yetkili sınıflandırıcıların kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usul ve esaslar ile lisanslı depoculuk sistemine ilişkin diğer hususlar düzenlenmiştir.

5904 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile GVK'ya eklenen ve 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren geçici 76'ncı madde uyarınca; 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

4.16.5. Elektrik Piyasası Kanunu Kapsamında İstisna

6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesi gereğince; elektrik dağıtım şirketleri ile elektrik üretim tesis ve/veya şirketlerinin özelleştirilmesi çalışmaları kapsamında; 31/12/2023 tarihine kadar yapılacak devir, birleşme, bölünme, kısmi bölünme işlemleriyle ilgili olarak ortaya çıkan kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu madde kapsamında yapılacak işlemler nedeniyle zarar oluşması hâlinde, bu zarar kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Öte yandan 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesi kapsamında yapılacak teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır. Söz konusu teslim ve hizmet ifalarıyla ilgili olarak yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilecektir; ancak indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin iadesi mümkün değildir.

4.16.6. Araştırma Altyapılarının Kurumlar Vergisi İstisnası

10/07/2014 tarih ve 29506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6650 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun'un 2/a maddesinde, Araştırma altyapısı: Yükseköğretim kurumları bünyesinde, yetişmiş nitelikli insan gücü ile günün modern teknolojilerine dayalı makine-teçhizat, donanım ve yazılımı içinde bulunduran, AR-GE faaliyetlerinin yapıldığı ileri araştırma laboratuvarı, tematik araştırma laboratuvarı ile merkezî araştırma laboratuvarı olarak sınıflandırılan birimler, şeklinde tanımlanmış olup; mezkur Kanun'un geçici 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi uyarınca; araştırma altyapılarının Kanunun uygulanması kapsamında AR-GE ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

4.17. Yatırım İndirimi

"Yatırım indirimi istisnası" uygulaması GVK'nın 4842 sayıl Kanunla yürürlükten kaldırılan Ek-1 ile Ek-6 ncı maddeleri ve 5479 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılan 19 ncu maddesi ile düzenlenmişti. Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 69'uncu madde ile de geçiş dönemine ilişkin olarak düzenlemeler yapılmıştır.

6009 sayılı Kanunla 193 sayılı GVK'nın geçici 69'uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen *"Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz"* hükmü, Anayasa Mahkemesinin 9/2/2012 tarihinde vermiş olduğu Esas No:2010/93 sayılı Kararı ile iptal edilmiş ve gerekçeli iptal kararı Resmi Gazete'de yayımlanana kadar yürürlüğü durdurulmuştur.

Söz konusu Anayasa Mahkemesi Kararı çerçevesinde 2019 ve takip eden vergilendirme dönemlerinde elde edilen ticari ve zirai kazançlar ile kurum kazançlarına anılan hüküm çerçevesinde herhangi bir sınırlama olmaksızın yatırım indirimi istisnası uygulanabilecektir.

Devreden yatırım indirimi istisnası mükelleflerin yatırım indirimi uygulamasından yararlandıkları maddelere göre farklılık göstermektedir.

"Yatırım İndirimi" ile ilgili açıklamalara 01/10/2010 tarih ve 27716 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 276 Seri No'lu Gelir Vergisi Tebliğinde yer verilmiş olup; GVK'nın geçici 69'uncu maddesi hükmünün son hali aşağıdaki gibidir:

"Geçici Madde 69-

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

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

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

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

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

Mükelleflerin 2019 yılı beyannamesinde dikkate alacakları yatırım indirimi istisnası tutarları ile ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir.

4.17.1. 31/12/2005 Tarihi İtibarıyla Mevcut Olup Devreden Yatırım İndirimi İstisnası Tutarları

Kurumlar vergisi mükellefleri, 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup, kazancın yetersiz olması nedeniyle indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını (2006, 2007 ve 2008 yıllarında yararlandıkları tutarlardan kalan kısmı) endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kurum kazançlarından indirebilirler.

4.17.2. 24/04/2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, GVK'nın yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6 maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamaları dolayısıyla, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarından, 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi istisnası tutarları ile bu yatırımlar kapsamında olup halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarları endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde edilen kazançlardan indirilir.

4.17.3. GVK'nın Mülga 19'uncu Maddesi Kapsamında Yapılan Yatırımlar

— GVK'nın mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen kurumlar vergisi mükellefleri, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yaptıkları yatırım harcamaları için, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarından 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile

— Bu yatırımlar kapsamında olup bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını

— "Yİ-ÜFE" oranında endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kurum kazançlarından indirebilirler.

4.17.4. 01/01/2006 – 08/04/2006 Tarihleri Arasında Yeni Başlamış Yatırımlar

Anayasa Mahkemesi, 5479 sayılı Kanunun yürürlük maddesindeki "2" rakamını iptal etmiştir. Bu çerçevede, 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihleri arasında GVK'nın mülga 19'uncu maddesi

kapsamında yeni başlayan ve bu tarihler arasında yapılan yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi tutarları da yatırım indirimi istisnasından yararlanacaktır. Bu kapsamda olan yatırım harcamaları nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarının, ilgili dönemlerde kazancın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, 2010 hesap döneminden itibaren endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılması mümkündür.

Ancak, 08.04.2006 tarihinden sonra yeni başlayan yatırımlar nedeniyle yapılan harcamaların ya da 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihinde başlamakla birlikte bu süre içinde tamamlanmayıp devam eden yatırımlar için 08.04.2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların, yatırım indiriminden yararlanması mümkün değildir.

4.17.5. Endeksleme

GVK Mülga 19'uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükellefler "ÜFE" oranını; GVK Ek 1-6 maddeleri kapsamında yatırım indirimden yararlanan mükellefler ise "yeniden değerleme oranını" dikkate almak suretiyle indirim konusu yapamadıkları yatırım indirim tutarlarını endeksleyeceklerdir.

4.17.6. Yatırım İndirimi İstisnasında Uygulama

- Yukarıdaki şekilde belirlenen yatırım indirimi tutarları, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri (GVK'nın geçici 61'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan %19,8 tevkifat oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde 2010 ve müteakip yılların kurum kazançlarından indirilir.

- Yatırım indirimi istisnası uygulayan kurumlar vergisi mükelleflerin, istisna uygulaması sonucu kalan kazançları üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre hesaplama yapılır.

Diğer taraftan, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında GVK'nın mülga ek 1-6 maddeleri çerçevesinde yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnasından yararlanılması halinde, yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın ***%19,8*** oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

İlgili yıl kazancı elverişli olduğu halde yatırım indirimi istisnasından yararlanılmaması halinde, yararlanılmayan bu indirim tutarlarının daha sonraki yıllara ait beyannamelerde indirilmesi mümkün değildir.

Bu nedenle, mükelleflerin önceki yıllarda (2006, 2007 ve 2008) kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarları, yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği diğer yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabidir.

Ancak, 2009 hesap dönemine ilişkin olarak kazanç beyan etmekle birlikte önceki yıllardan devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarından **yararlanamayan mükelleflerin**, bu kazanç tutarlarına isabet eden yatırım indirimi tutarlarını endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve daha sonraki dönemlerin kazançlarından indirebilmeleri mümkündür.

4.18. Avrupa Birliği Organlarıyla Akdedilen ve Usulüne Göre Yürürlüğe Konulan Anlaşmalar Çerçevesinde Proje Karşılığı Sağlanan Hibeler

GVK'nın geçici 84'üncü maddesi uyarınca; Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.

Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

4.19. İstisnalarla İlgili Önemli Hususlar

- Kurumlar Vergisi Kanunun 5'nci maddesinin son fıkrası gereğince; iştirak 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. Söz konusu hüküm KVK ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

- Vergi istisnasının ilgili bulunduğu yıl kazancıyla sınırlı olarak mahsup edilmesi esastır. Risturn istisnası ve yatırım indirimi istisnası hariç kurum kazancının yeterli olmaması ya da zarar söz konusu olması durumunda, istisnalar indirilecek ve geçmiş yıl zararı olarak ertesi yıla devredilecektir. Risturn istisnası ve yatırım indirimi istisnası sadece kurum kazancının yeterli olması hailinde uygulanabilirler ve kurum kazancından mahsupta diğer istisnalardan sonra gelirler. Kanundaki özel hüküm nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi istisnası geçmiş yıl zararı olarak değil, ileride uygulanabilir yatırım indirimi olarak ertesi yıllara devredilebilmektedir.

- Kurum kazancından öncelikle istisnalar mahsup edilecek daha sonra geçmiş yıl zararları mahsup edilecektir. Ancak risturn istisnası ile yatırım indirimi istisnası geçmiş yıl zararlarından sonra indirilmektedir.

- YMM ile tam tasdik sözleşmesi bulanmayan mükelleflerin, beyannamelerinde yer alan bazı istisnalardan yararlanabilmeleri için istisnaya ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz etmeleri gerekmektedir.

5. SAFİ KURUM KAZANCI

5.1. Safi Kurum Kazancının Tespiti

KVK'nın 6'ncı maddesi gereğince kurumlar vergisi, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancı ise GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre tespit edilmektedir (Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde GVK'nın 59'uncu maddesinin son fıkrası hükmü de dikkate alınır).

Dolayısıyla kurum kazancı, GVK'nın 40'ıncı ve KVK'nın 8, 9, 10 ve 11'inci maddeleri göz önünde bulundurularak, GVK'nın 38'nci maddesinde öngörülen bilanço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca belirlenecektir.

Bununla birlikte GVK'nın 41 inci ve KVK'nın 11 inci maddelerinde safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan harcamalar hüküm altına alınmış olup; bu maddelerde yer alan ve ticari bilanço karının tespiti aşamasında gider olarak dikkate alınan harcamaların KKEG olarak kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca Vergi Usul Kanununun değerleme hükümleri ile diğer kanunlardaki özel hükümler de göz önünde bulundurulacaktır. Belirlenen kurum kazancına indirim ve istisnalar uygulanarak kurumlar vergisi matrahına ulaşılır.

Bilindiği üzere Tek Düzen Muhasebe Sistemi gereğince hesap planına göre tespit edilen dönem karı, ticari karı göstermektedir. Oysa vergi mevzuatına göre vergiye matrah olacak kar veya zarar (mali kar/zarar) bundan farklı olabilir. Bu nedenle ticari kardan mali kara ulaşmak için bir takım hesaplamaların yapılması gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri bu hesaplamayı beyanname üzerinde veya beyannameye ekleyecekleri bir listede gösterebilirler.

Bir kamu kurumuna taahhüt edilerek tamamlanan hakedişlerden oluşan satış hasılatının % 20'sinin safi kazanç olduğunun kabulüyle dönem matrahının belirlenmesinin zorunlu olduğu, safi kazancın tanımı gereği mükellef tarafından işin yapılması sırasında yüklenilen giderlerin tamamının dikkate alındığının kabulü gereklidir. Bu nedenle, anılan yöntemle matrahın hesaplanması halinde mükellef tarafından beyan edilen giderlerin ayrıca matrahın tespitindeki hesaplamalara dahil edilmesi olanağı bulunmamaktadır.

DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2013/1150, K. 2013/9562 sayılı kararı.

Davacı, ticari işletmesinin aktifinde tuttuğu yabancı para cinsinden nakdini bankada, döviz tevdiat hesabında izlemiş ve faiz elde etmiştir. Ticari faaliyetin bir gereği de olsa atıl kalan paranın bankaya tevdi edilmesinden elde edilen faiz, işyerinde yürütülen etkinlikten ve yaratılan istihdam ve üretimden doğan bir kazanç olmayıp, nakdi sermayenin getirişi olduğundan; tüm kazançları değil, münhasıran belli sayıda işçinin fiilen ve sürekli olarak istihdam edildiği iş yerinden elde edilen kazancı vergi dışı bırakan istisna kuralı kapsamının, yasa yapıcının amacına da aykırı olarak genişletilmesi suretiyle verilen tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU, E. 2007/488, K. 2008/724 sayılı kararı.

Ticari kazanç hükümlerine göre hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler GVK'nın 40'ıncı maddesinde yer alan giderlerin yanı sıra KVK'nın 8'inci maddesinde belirtilen aşağıda ayrıntılı olarak açıklanan giderleri de ayrıca hasılatlarından indirebilirler.

….kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Gönderme yapılan kuraldan dolayı uygulanması gereken 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinde bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark şeklinde tanımlanmış ve ticari kazancın tespiti sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41'inci maddelerinin de uygulanması **kabul edilmiştir.**

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU, E.2008/863, K. 2010/140 sayılı kararı.

5.2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler

5.2.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler

Kanunda genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan giderler dışında kalan, işletme faaliyetleri ile doğrudan ilgili, faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için yapılması zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak; kira, ısıtma, aydınlatma, kırtasiye, reklam giderleri, temsil masrafları, büro personeli ücretleri, yatırımlarda yatırımın tamamlanmasından sonra ödenen kredi faizleri sayılabilir. Gayrimenkullerin satın alınması sırasında yapılan ve VUK'nın 270'inci maddesinin son fıkrasında sayılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri de gider olarak yazılabilir. Ayrıca; kanuni mecburiyete dayanarak ödenen fonlar, primler, katkı payları, kıdem tazminatlarının kanuni miktarı aşmayan kısımları, normal tamir ve bakım giderleri, değeri 2019 yılı için 1.200 TL'yi (2020 yılı için 1.400 TL'yi) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş giderleri ve yurt dışında açılan büro giderlerini de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler arasında sayabiliriz.

5.2.1.1. Götürü Gider Uygulaması

GVK'nın 40/1'inci maddesinin parantez içi hükmü ile ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini (% 0,5) aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.

Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmaması şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için **harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir.**

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de elde edilen hasılata Maliye Bakanlığınca belirlenen ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplandığından, bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulamasından yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

Götürü Gider Uygulamasının Esasları (Ayrıntı için 194, 197 ve 233 Seri No'lu GVGT'lere bakılabilir):

- Götürü giderler, belgeli giderlere ilave olarak uygulanacaktır.
- Götürü gider kaydında azami tutar; her türlü ihracat, yurt dışı inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinden döviz olarak sağlanan hasılatın %0,5'i olacaktır.
- 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.
- Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.
- Türk Lirası karşılığında yapılan nakliyecilik hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.
- İhracatçıya ihraç kaydıyla mal teslim edenler götürü gider uygulamasından yararlanamayacaklardır. İhracatı gerçekleştirenler ise ihracat hasılatlarının tamamını dikkate alarak götürü gider uygulamasından yararlanacaklardır.
- Döviz olarak elde edilen ihracat ve 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.

- İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen 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.

- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.

- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararla sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmez. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır.

- Belgesi temin edilmeyen giderlerin döviz olarak elde edilen hasılatın % 0,5'i (binde beşi) olarak hesaplanan götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave edilecektir.

….yurt dışına yapılan ihracat nedeniyle alacakların tahsili imkanı kalmadığı gerekçesiyle götürü gider uygulamasına konu edilmesi ve bu şekilde ilgili dönem kurumlar vergisi matrahının beyan edilmesiyle, hesaplanan vergi ve fon tutarının ilgili dönemde tevkif suretiyle ödenen vergi ve fon tutarından fazla olduğu için mahsup sonrası kalan kısmının iadesinin istendiği, iadeden sonra yapılan inceleme sonucu tahsil imkanı kalmayan alacakların götürü gider olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı, zira götürü gider indiriminin yurtdışındaki işlerle ilgili giderlere ilişkin olması şartının arandığı, bu anlamda yurtdışında yapılan giderlerle ilgili olmayan yurt dışındaki ihracata ilişkin tahsili imkânı kalmayan alacakların götürü gider uygulamasına tabi tutulamayacağına karar verilmiştir.

DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2006/5303, K. 2007/2347 sayılı kararı.

5.2.2. Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İaşe (Yemek) ve İbate (Barınma) Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri, Emekli Aidatı ve Demirbaş Olarak Verilen Giyim Eşyası

5.2.2.1. Yemek Giderleri

Hizmet erbabına işyerinde veya işyerinin müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılıp GVK'nın 23/8'inci maddesiyle vergiden istisna edilmiştir. GVK'nın 40/2'nci maddesinde yazılı bu giderler, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. Bu giderlerin aynı şekilde, zirai kazancın gerçek usulde tespitinde (GVK md.57/4) ve serbest meslek kazancının tespitinde de (GVK md. 68/2) gider olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 23/8'inci maddesinde yer alan yemek bedeline ilişkin hükümde; işverenlerce hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden müstesna tutulmasına izin verilmiştir. Söz konusu istisnanın uygulanmasında, işverenin işyerinde yemek hazırlatması şart olmayıp yemeğin dışarıdan temin edilmesi ve işyerinde ayın olarak yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaat niteliğinde olması yeterli bulunmaktadır.

İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **2019 takvim yılında uygulanmak üzere) 19 TL'yi aşmaması** (2020 yılı için de 23 TL) ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilecektir. İstisna uygulamasında yemek bedeline KDV dahil edilmeyecektir. Yemek bedelinin tutarının 19 TL'yi aşması halinde, aşan kısım (istisna tutarına isabet eden KDV hariç olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır. Yemek fişi, bilet (ticket) vs. adlarla bilinen ve hizmet erbabının bu fişleri kabul eden lokantalarda yemek yemesine imkân sağlayan uygulama bu kapsamdadır.

Yemek bedelinin hizmet erbabına nakit veya erzak olarak verilmesi halinde ise bu ödemeler de ücret niteliğindedir ve genel gider olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınır.

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinde, safi kazancın tespitinde hangi giderlerin indirilebileceği bentler halinde düzenlenmiştir. Sözü edilen maddenin 1'inci bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve devamı için yapılan genel giderlerin indirilmesine olanak tanınmışken, 2'nci bendinde, hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatının ayrıca 27'nci maddede yazılı giyim giderlerinin kazançtan indirilmesi kabul edilmiş, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun safi kurum kazancının tespitine ilişkin 13'üncü maddesinin 2'nci bendinde, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Davacı şirketin, fabrika bünyesinde yaptığı üretimin bir kısmında çalıştırdığı taşeronların personeline ait yemek giderinin doğrudan işçilik maliyetine kaydetmesine karşın sözü edilen giderin davacı şirket açısından kanunen kabul edilmeyen gider olduğundan bahisle yapılan tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

Davacı şirketin taşeronlarının personeline ilişkin yemek giderleri taşeronların ticari kazancının elde edilmesine ilişkin bir gider olup, davacı şirketin ticari kazancı ile doğrudan ilgisi olmadığı gibi kazancın elde edilmesi ve idamesi için zorunlu giderlerden sayılmayacağından giderlerden çıkarılarak matraha eklenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı, bu nedenle vergi mahkemesince tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir."

DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2002/3546, K. 2004/1940

5.2.2.2. Barınma Giderleri

- Personelin işyerinde ve müştemilatında barındırılması amacıyla yapılan giderler ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.
- Gider kapsamına, barınılacak yerin inşası, tefrişi, bakımı, elektrik, su, gaz giderleri de girer.
- Personele tahsis edilen lojmanlar bu kapsamda değildir.
- Konukevi niteliğinde olan yerlerin bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir.

Personelin işyeri müştemilatı dışında barındırılması suretiyle sağlanan menfaatler GVK madde 23/9 uyarınca vergiden istisna edilmiştir. Madde uyarınca; genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m2'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m2'yi aşması halinde, **aşan kısma isabet eden menfaat için** bu istisna hükmü uygulanmaz) gelir vergisinden istisnadır.

İstisna kapsamına girmeyen konut temini, ücretli açısından net menfaati ifade etmektedir. Konutun kira bedelinin, bu bedel bilinmiyor ise, emsal kira bedeli ile değerlenen menfaatin, net ücret olarak değerlendirilmesi, bu tutarın brütünün hesaplanarak bu tutar üzerinden vergilendirmenin yapılması mümkündür.

5.2.2.3. Tedavi İlaç Giderleri

- Sadece personele verilecek sağlık hizmeti gider yazılabilir. Yakınları için verilen hizmetler gider yazılamaz.
- Sağlık hizmetinin verildiği yerin önemi yok diyen görüşler mevcut olsa da maddede bu hizmetlerin iş yeri veya müştemilatında verilmesi gerektiği açıktır.
- Dışarıdaki bir sağlık kuruluşundan sağlık hizmeti alınması ve bu hizmetin bedelinin işverence karşılanması halinde bu bedel ücretli açısından ücret olarak değerlendirilerek GVK madde 40/1'e göre ücret gideri olarak giderleştirilmelidir.

5.2.2.4. Emekli Aidatı ve Sigorta Primleri

- İstirdat (Geri alma) edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliğe haiz olması koşuluyla emekli aidatı veya sosyal sigorta primleri ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.
- Bu fıkraya göre tek bir sosyal güvenlik kuruluşuna yapılan ödemeler indirim konusu yapılabilecektir.
- Özel sigortalar için yapılan ödemeler bu kapsamda değildir.

- Yine bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılan sigorta primleri işveren payından oluşmaktadır. İşçi payları ücretin unsuru olarak 40/1'inci madde kapsamında gider yazılır.

- Genel Sağlık Sigortası Kanunu gereğince fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemeyeceği hükme bağlandığından, primler fiilen ödendiği tarihte gider yazılmalıdır.

- GVK'nın 40'ıncı maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan sigorta primleri ve emekli aidatları esas olarak kanuni zorunluluk nedeni ile yapılan ve gider olarak kabul edilen ödemelerdir. Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesi bu zorunluluğun, primlerin çalışanların kendi ülkelerindeki sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenerek yerine getirilmesine imkân tanımıştır. Bu nedenle, Türkiye ve karşı ülkenin taraf olduğu söz konusu sözleşme çerçevesinde, taraf ülkede ödenen sosyal güvenlik primleri işveren paylarının, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümleri çerçevesinde prime esas azami ücret üzerinden hesaplanan prim tutarı ile sınırlı olmak üzere, Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine ödenen sigorta primlerinde olduğu gibi gider kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır.[14]

5.2.2.5. İş akdi feshedilen işçiye ödenecek olan kıdem ve ihbar tazminatlarının hangi dönemde gider yazılacağı

- Konuyla ilgili olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede[15]; "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." açıklamasına yer verilmiştir.

5.2.3. İşle İlgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye veya İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

Zarar, ziyan ve tazminatlar (ilgili olduğu yılda değil de ileriki yıllarda kesinleşerek ödenmesi durumunda) ödendiği yılda gider yazılır. Ayrıca zarar, ziyan ve tazminat ödemesinin iş sahibinin kişisel kusurundan doğmamış olması gerekir.

İş Kanunu'nun işverenlere yüklediği yükümlülükler nedeniyle ödenen kıdem tazminatları, ihbar tazminatı, iş kazası ve meslek hastalığı nedeniyle ödedikleri tazminatlar ile işveren veya çalıştırdığı bir kimsenin başkasına zarar veren fiili nedeniyle Borçlar Kanunu hükümlerine göre ödedikleri tazminatlar gider yazılabilir.

İlam dışında sulh yoluyla ödenen tazminatlar gider yazılamaz. Elektrik, su, doğalgaz ve telefon tüketim ve hizmet bedellerinin vadesinde ödenmemesi sebebiyle ilgili kurumlara ödenen gecikme faizleri, vade farkı niteliğinde olup gider yazılabilirler.

14 Gelir İdaresinin 16.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.07.21/1839 sayılı özelgesi
15 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 20.03.2015 tarihli ve 84098128-120.01.02.07[40-2013-3]-143 sayılı Özelgesi

"…İncelenen dosyada, davacı şirketin ve çalışanlarının kusurlarından doğan tazminat ödemesini gider kaydetmek suretiyle kurum kazancını eksik tespit ettiği hususunda Hendek Asliye Hukuk (İş) Mahkemesinin 30.06.2004 tarih ve E:2002/115, K:2004/303 sayılı kararı doğrultusunda ödenen tazminatların gider olarak yazıldığı anlaşılmıştır.

Yukarıda belirtilen 41 inci maddenin olay tarihinde yürürlükte olan 5 inci bendinde yer alan hüküm uyarınca, tazminat ödemesine sebep olan eylemin ceza hukuku kapsamında bir suç olarak nitelenmesine gerek bulunmayıp, tazminat ödenmesini gerektiren fiilin doğrudan teşebbüs sahibinin suçlarından doğması halinde mahkeme kararına istinaden yapılan bir ödeme olmuş olsa bile, anılan Kanun hükmü uyarınca sözkonusu tutarın gider olarak indirilmesine olanak bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu kısım yönünden davanın kabulü yönünde kurulan mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin kısmen kabulüne, kısmen reddine, Ankara 1.Vergi Mahkemesinin 24/11/2010 günlü ve E:2010/566, K:2010/2483 sayılı kararının, davacı şirketin ve çalışanlarının kusurlarından kaynaklanan tazminat ödemesi yapılmasına ilişkin kısmının bozulmasına,"

"Bu karar oyçokluğu ile verilmiştir."

DANIŞTAY 4. DAİRESİ, E. 2015/4138 K. 2016/571.

5.2.4. İşle İlgili ve Yapılan İşin Önemi ve Genişliği İle Orantılı Seyahat ve İkamet Giderleri (Seyahat Maksadının Gerektirdiği Süreyle Sınırlı Olmak Şartıyla)

İşletmeyle ve işle ilgisi olmayan kişilere ait seyahat ve ikamet giderleri indirilemez. Örneğin turistik mahiyetteki gezi harcamaları ile eşle çıkılan iş seyahatlerinde yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınmaz.

5.2.5. Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmeye Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

GVK madde 40/5'inci maddesi kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, sigorta, yakıt vb. giderleridir. Taşıtlar için yapılan harcamanın gider olarak kaydedilebilmesi için taşıtların kesinlikle işte kullanılması gerekmektedir. Ayrıca işletme aktifinde bulunmamakla beraber kiralama yolu ile edinilen ve işte kullanılan taşıtların giderleri de indirilebilecektir.

Öte yandan, aynı maddenin, VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider olduğunu düzenleyen 7 numaralı bendi gereğince ayrılan amortismanların tamamı da gider kaydedilebilecektir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayrılacaktır.

Diğer taraftan ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemelere ilişkin hükümlere göre; safi kazancın tespitinde, hem kiralama yoluyla edinilen hem de işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz ve uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların hem giderlerinin hem de amortismanlarının indirilmesi kabul edilmemektedir (GVK Md.41/7).

Ayrıca Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesindeki özel düzenleme uyarınca ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere binek otomobilleri, uçak ve helikopterler için ödenen motorlu taşıtlar vergileri, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılamaz.

"Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri safi kazancın tespitin de gider olarak indirilebilecektir."

DANIŞTAY 7. DAİRE, E.2000/7790, K.2002/252.

Öte yandan 7/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı DİJİTAL HİZMET VERGİSİ İLE BAZI KANUNLARDA VE 375 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMEDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN ile Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı ve "mesleki giderler" başlıklı 68 inci maddelerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 7.12.2019 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş olup; yapılan değişiklikler özetle aşağıdaki gibidir.

1. Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin **5.500 Türk lirasına** kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla **115.000 Türk lirasına** kadarlık kısmı ticari kazancın ve serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.(40/1)

2. Ticari kazancın ve serbest meslek kazancının tespitinde binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla **%70'i** indirilebilecektir.(40/5)

3. Ticari kazancın ve serbest meslek kazancının tespitinde özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli **135.000 Türk lirasını**, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismana tabi tutarı **250.000 Türk lirasını** aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır.(40/7)

7194 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123'üncü maddesinde yapılan değişiklik uyarınca da; Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1, 40/7 ve 68 inci maddelerinde yer alan maktu had ve tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır. Ancak yine 7194 sayılı Kanunun 22 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na ek-

lenen geçici 91 inci maddede; Mükerrer 123 üncü maddeye bu maddeyi ihdas eden Kanunla eklenen 40/1 maddesi ile 68 inci maddede yer alan 5.500 TL'lik kira tutarı hakkında, 2019 yılına ilişkin olarak 1/1/2020 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde yeniden değerleme yapılmayacağı belirtilmiştir.

23/12/2019 tarihli ve 30987 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 512) ile 2019 yılı için yeniden değerleme oranı % 22,58 (yirmiiki virgül ellisekiz) olarak tespit edilmiş olup; yayımlanan 310 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca 1.1.2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere;

- Gider olarak indirim konusu yapılabilecek özel tüketim vergisi ve katma değer vergisinin toplam tutarı 115.000TL'den **140.000 TL**'ye,

- Amortisman olarak indirim konusu yapılabilecek tutar; özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç 135.000 TL'den **160.000 TL**'ye, vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde ise 250.000 TL'den **300.000 TL**'ye,

yükseltilmiştir. Ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri **2020 yılı kazançlarının tespitinde** artırılmış bu yeni tutarları dikkate alacaklardır.

Binek otomobilleri için gider olarak dikkate alınabilecek 5.500 TL'lik kira tutarı ise geçici 91 inci madde hükmü gereği yeniden değerlemeye tabi tutulmamış olup ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin 2020 yılında gider olarak dikkate alabilecekleri aylık kira bedeli tutarı **5.500 TL** olacaktır.

2019 yılı kurum kazançlarının vergilendirilmesinde gider kısıtlaması uygulanması söz konusu değildir.

5.2.6. İşletme ile İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar ve Kaydiyeler Gibi Ayni Vergi, Resim ve Harçlar

İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçlar ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Buna göre; işletme ile ilgili olan ve maddede sayılanlarla aynı mahiyette olan vergiler (banka ve sigorta vergileri, emlak vergileri, işletme ile ilgili olan taşıt vergileri) gider olarak kabul edilebilmektedir. İşletme ile ilgili mükellef sıfatıyla ödenen emlak vergileri de indirilebilir.

Mükellef sıfatıyla ödenen damga ve harçlar indirilebilir. Verginin asıl mükellefçe başka bir işletmeye yansıtılması durumunda, diğer işletmenin bu tutarı gider olarak yazması mümkün değildir.

BSMV'nin mükellefi banka, banker ve sigorta şirketleri olup, bunlar tarafından ödenen vergi indirilir. Uygulamada BSMV müşteriye yansıtılmaktadır. Bu durumda mükellefler (banka müşterisi) bu vergiyi GVK madde 40/1'e göre gider yazabilirler.

Öte yandan KDV Kanunu uyarınca indirimi kabul edilmeyen KDV ticari kazancın tespitinde gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

"Müşavirlik hizmeti veren davacının müşterilerinin işlemleri için kullanılmak üzere satın aldığı ve düzenlediği hizmet faturalarında bedele dahil unsurlar arasında gösterilmeyen damga pulu alış bedellerinin maliyet kayıtlarına intikal ettirilemez.

Müşavirlik faaliyetine ait olmadığı halde maliyet kayıtlarına aldığı ve müşterisine yansıttığı bedelleri hasılat kayıtlarına intikal ettirdiğini kanıtlama yükü kendisine ait olan ve bu yönde bir kanıt sunamayan davacı adına yapılan tarhiyatın, damga vergilerinin davacı tarafından ödendiği gerekçesiyle kaldırılması hukuka uygun düşmemiştir."

DANIŞTAY 3. DAİRE, E.2007/513, K.2009/775

5.2.7. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Amortisman ayırabilmek için amortismana tabi kıymetin işletmede 1 yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekmektedir.

VUK'ya göre amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar.

Buna göre, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerleme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilecektir. Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşıtların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortismana tabi tutulması mümkün bulunmaktadır (365 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ).

Değeri VUK`da belirtilen meblağları aşmayan peştamallıklar (2019 yılı için 1.200 TL) ile işletmede kullanılan ve değeri VUK`da belirtilen meblağları aşmayan (2019 yılı için 1.200 TL) alet ve demirbaşlar amortismana tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük gösterenlerde bu sınır topluca dikkate alınır.

Öte yandan işletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilecektir.

Mükellefler 3100 sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'un 7'inci maddesi uyarınca satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayrılabilecektir.

İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yolların ve harkların, yeraltı ve yerüstü düzenleri olarak aktifleştirilip amortismana tabi tutulması gerekmektedir.

VUK'nın 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'nın 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.

Rehberimizin 5.2.5 bölümünde açıklandığı üzere, 7194 sayılı Kanun ile GVK 40/7 maddesinde 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yapılan değişiklik uyarınca; ticari kazancın tespitinde özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 160.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismana tabi tutarı 300.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır.

5.2.8. İşverenlerce Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar

Ödenen aidatın bir aylık tutarı, iş yerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. İşverenlerce sendikalara ödenen aidatın, belirtilen bu miktarı aşması halinde, aşan kısmın ticari kazancın tespitinde gider olarak nazara alınması mümkün değildir. Sendika aidatının, işverenler tarafından gider yazılabilmesi için, aidatın ilgili bulunduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir. İlgili bulunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatları, daha sonraki yıllara ait kazancın tespitlerinde dikkate alınmaz (GVK Genel Tebliği Seri No: 149).

"Çıplak ücret"; fazla mesai, prim, ikramiye, sosyal yardım gibi ek ödemeleri içermeyen ücrettir. Çıplak ücretin brütlerinin aylık toplamının otuza bölünmesi suretiyle ilgili ay için gider yazılabilecek aidat tutarı bulunur.

5.2.9. İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

GVK`nın 40/9'uncu maddesine eklenen hüküm uyarınca işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, öde-

menin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır.

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 aşamayacaktır.

5.2.10. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedeli

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Söz konusu düzenlemenin usul ve esasları, (gıda bağışları için) 251 Seri No'lu GVGT ile açıklanmıştır. Buna göre;

— Gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmekte olup; bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir.

— Gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar 3065 sayılı Kanunun 17/2-b maddesine göre KDV'den müstesnadır. Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır" ibaresinin yer alması zorunludur. Kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda maddesi bağışlarının) bünyesine giren KDV tutarının indirim konusu yapılması mümkün olmayıp; gider olarak dikkate alınması mümkündür.

— Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Bağışa konu mal bedeli VUK'nın 232'nci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir.

— Bağış yapılan dernek ve vakıfların tüzük veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapılabileceğine ilişkin hükümlerin bulunması yeterlidir. Bunların başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olması, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf statüsünde olmaması bağışın gider yazılmasına engel değildir.

— Ticari işletmeye dahil malların bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli GVK'nın 40'ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilecektir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir.

— Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli GVK'nın 89'uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve

yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

Azami bağış miktarı ile ilgili bir sınır bulunmadığından bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamı, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

5.2.11. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar

6645 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile GVK'nın 40'ıncı maddesine eklenen 11'inci bend hükmü uyarınca Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir; ancak bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamayacaktır.

5.2.12. Banka Kredi Borçları Nedeniyle Tahakkuk Etmiş, Ancak Henüz Ödenmemiş Faizlerin Gider Yazılması

5228 sayılı Kanunla VUK'nın 281. ve 285'inci maddelerinde yapılan değişiklikle, mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacak ve borçların, değerleme gününe kadar işlemiş faizleriyle birlikte dikkate alınacağı (değerleneceği) hükme bağlanmıştır. Bu değişiklik, dönem sonuna (değerleme gününe) kadar işlemiş olan kredi faizlerinin hesaplanarak gider yazılması; aynı şekilde dönem sonuna kadar geçen süreye isabet eden mevduat faizlerinin de hesaplanarak gelir olarak dikkate alınması anlamına gelmektedir.

5.3. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler

5.3.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri

Bu giderler, menkul kıymetlerin kâğıt ve baskı giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga resmini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimlerini, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri içerir.

5.3.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

VUK'nın 282'inci maddesinde yer alan ilk tesis ve taazzuv (kuruluş ve örgütlenme) giderleri, kurumun tesis olunması veya yeni bir şube açılması veya işlerin devamlı bir suretle genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderlerdir.

Bu giderlere örnek olarak iş ve piyasa etüd giderleri, şirket ana sözleşmesinin düzenlenmesi, fizibilite raporunun hazırlanması, yeni şube açılmasına ilişkin giderler (tahliye, hava parası gibi), tecrübe imalatı giderleri, mahkeme, noter, tasdik ve tescil giderleri, normal faaliyete geçene kadar yapılan tanıtma ve reklam giderlerini sayabiliriz.

İlk tesis ve taazzuv giderleri doğrudan gider yazılabileceği gibi kurumlar vergisi mükellefleri tarafından aktifleştirilerek mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda 5 yıl içinde itfa edilebilir. Amortisman ayrılmasına işletmenin tam olarak faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlanır. 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.

5.3.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

Türk Ticaret Kanunu, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu veya kurumların kuruluş kanunları gereği yapılan (bilançoyu tasdik, eski yönetimi ibra ve yeni yöneticileri seçmek vb. için) genel kurul toplantı giderleri ile birleşme, fesih ve tasfiye giderleri safi kurum kazancının tespitinde gider kaydedilir.

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.[16]

Genel kurul için kabul edilen giderler, genel kurulun ilanı, posta giderleri, toplantı salonu için yapılan giderler, genel kurul üyelerinin örf ve adetlere uygun temsil ağırlama giderleri gibi giderlerdir. Bunların dışında üyelerin genel kurula katılmak için yaptığı ulaşım, konaklama vs. giderler, kurum tarafından karşılansa bile gider olarak indirilemez. Çünkü bu giderler kurumun değil üyelerin, koydukları sermayelerin yönetimine ilişkin yaptıkları giderlerdir.

5.3.4. Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bilanço Gününde Hükmü Devam Eden Sigorta Sözleşmelerine Ait Karşılıklar

1) Muallak hasar karşılıkları (hasar gerçekleşmiş ancak tahakkuk etmemiş veya tahakkuk etmiş ancak henüz hak sahibine ödenmemiş tazminat bedellerinin, sigorta şirketinin ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için ayrılan karşılıklar),

2) Kazanılmamış prim karşılıkları (yürürlükteki sigorta sözleşmelerinin tahakkuk etmiş primlerinden komisyonlar düşüldükten sonra kalan kısmının, gün hesabına göre bilanço gününden sonraya kalan kısmından, reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutar, sigorta şirketinin gelecek dönemlere ilişkin gelirleridir. Bunların ilgili olmadığı dönem kazancına dahil edilmemesi için karşılık ayırmak suretiyle dönem kazancından indirilmesi mümkündür),

3) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar (her sözleşme için belli istatistiki veriler ve aktüerya hesaplarına dayanılarak ayrı ayrı hesaplanacak olan, sigorta riskinin gerçekleşme ihtimaline yönelik yapılan hesaplama ile bulunan kısmının dönem kazancından indirilmesidir)

16 A.Murat YILDIZ, İrfan VURAL, 2018 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, ASMMMO, Ankara, 2019

4) Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.

5) Sigorta teknik karşılıklarının ertesi bilanço döneminde aynen kara aktarılması gerekmektedir.

5.3.5. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı

Anılan şirketlerde komandite ortağın kâr payı şahsi ticari kazanç olarak beyan edileceğinden KVK'nın 8 inci maddesinin (1/ç) bendi uyarınca bu kâr payının şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaması için safi kurum kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilmesi öngörülmüştür.

5.3.6. Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Katılım bankaları adı verilen kuruluşlara mevduat olarak yatırılan paralar, katılma hesabı adı altında alınıp, karşılığında mevduat faizi yerine vadesine bağlı olarak belirlenen kar payı adı altında bir ödeme yapılmaktadır. Her ne kadar "kar payı" olarak adlandırılsa da ödenen bu bedel aslında katılım bankalarının finansman maliyeti olarak katlandığı bedeldir. İştirak kazancı veya menkul sermaye iradı değildir.

Dolaysıyla 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.

Diğer taraftan mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları krediler için faiz yerine kullandıkları kredinin vadesine bağlı olarak hesaplanan belli bir bedel ödemektedir. Kar payı adı altında ödenen bu bedeller de ticari kazancın hesabında gider yazıldığı gibi katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödediği kar payları da gider yazılacaktır.

5.3.7. Kurum Çalışanlarına Ödenen Temettü İkramiyesi

Bazı kurumlar ana sözleşmeleri veya kuruluş kanunlarındaki hükümlere dayanarak hesap dönemi sonunda tahakkuk eden safi kardan memur ve müstahdemlerine "temettü" "kar payı" veya başka bir nam altında ücret vermektedir.

Temettü ikramiyesine şirket genel kurulu karar verdiğinden ve genel kurul toplantısı da izleyen yılın Mart ayında yapıldığından bu temettünün tahakkuku da bir sonraki yıl yapılmaktadır. Ancak tahakkuk bir sonraki yıl yapılsa bile anılan temettü ikramiyesi önceki yıla ait bir ücret gideri olduğundan, anılan tutarın yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde diğer indirimler sütununda gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmektedir. Ayrıca temettünün genel kurul kararının verildiği yılın sonuna kadar mutlaka dağıtılması zorunludur.

5.4. Diğer Vergi Kanunları Uyarınca İndirilebilecek Giderler

Safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek giderlere gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında yer verilmiş olmasına karşın, diğer vergi kanunlarında da kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek giderlere yönelik bazı düzenlemeler mevcuttur:

a. VUK'nın 270 inci maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca; mükellefler noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak alım ve taşıt alım vergilerini maliyet bedeline ithal etmekle veya genel giderler arasında göstermekte serbesttirler,

b. KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde indirimi mümkün olmayan ancak gelir ve kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde gider olarak indirilmesi kabul edilebilecek katma değer vergileri aşağıdaki şekildedir;

- 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)

- 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)

- 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)

- 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)

- Bankalarda yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacağından gider olarak dikkate alınabilir.

c. 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.

5.5. İndirilemeyecek Giderler

KVK'nın 11 inci maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan unsurlar hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca GVK'nın 41 inci maddesinde de ticari kazanç tutarının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan unsurlara yer verilmiştir. Anılan maddede yer alan giderlerden kurumlar vergisi mükellefleri arasında işlerliği, sadece eshamlı komandit şirketlerde koman-

dite ortakların kendileri ile aile fertlerine yapılacak ödemelerin kurum hasılatından indirilememesi ile sınırlı olacaktır.

GVK'nın ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilen kurum kazancının tespitinde 6183 sayılı AATUHK hükümleri uyarınca ödenen gecikme zam ve faizlerinin, VUK'nın değerleme, amortisman, karşılık ayırma vb. hükümlerine aykırı işlemler nedeniyle gider yazılan tutarların kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün olmayıp kanunen kabul edilmeyen giderler olarak dikkate alınmaları gerekir.

İndirimi Mümkün Olmayan Giderler

- Kıdem tazminatı karşılığı,
- VUK hükümlerine uygun olmayan reeskontlar,
- VUK hükümlerine uygun olmayan diğer karşılıklar,
- Ödenmemiş SSK primleri,
- Tahakkuk esasına aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler,
- Dönemsellik ilkesine aykırı olarak bu yıla dahil edilmiş giderler,
- Belgesiz giderler (İhracat giderleri dahil[17])
- Binek oto motorlu taşıt vergileri,
- Özel iletişim vergisi,
- Cezalar, gecikme zamları, gecikme faizleri, pişmanlık zamları, tecil faizleri,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- İndirimi kabul edilen ve edilmeyen tüm bağışlar (gider olarak dikkate alınan gıda bankacılığı kapsamındaki bağışlar hariç),
- Kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kazançları,
- Kanunen kabul edilmeyen tazminatlar,
- İstisna kazançlara ilişkin giderler ve istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar,
- Sair kanunen kabul edilmeyen giderler ve diğer ilaveler.

Sabit ve mobil telefonlardan, uydu ve kablo üzerinden televizyon yayınlarından ve diğer telekomünikasyon hizmetleri üzerinden alınan özel iletişim vergileri de gider yazılamayacaktır (Gider Vergileri Kanunu Md. 39).

193 sayılı GVK'nın 40'ıncı maddesinde, safi ticari kazancın tespitinde hasılattan indirilecek giderler sayılmış olup, bunlar arasında ticari işletmede mevcut varlıkta herhangi bir suretle meydana gelen eksilmelerin gider yazılacağı hususuna yer verilmemiştir. Buna göre, işyerinden çalınan emtia bedelinin ve nakit para tutarının vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

17 Ayrıca Bkz. - GVK md 40/1 ve VUK md. 228.

Ayrıca 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88'inci maddesinde Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı belirtilmiştir.

Öte yandan kıdem tazminatları için ayrılan karşılıkların da gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Sadece ödenen kıdem tazminatlarının gider olarak yazılması mümkündür.

KVK'nın 11'inci maddesi uyarınca indirimi kabul edilmeyen giderlere Rehberin izleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

…defter tutmak mecburiyetinde olsun ya da olmasın tüm mükellefler, vergi matrahının tespiti ile ilgili olup gayrisafi hasılattan indirilen tüm giderlerini belgelendirmek ve incelenmek üzere istenmesi halinde kayıt ve beyanlarının doğruluğunu ancak yasanın öngördüğü kayıt düzenine uygun olarak defterlere kaydedilmiş belgelerle kanıtlamak durumundadır.

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU, E. 2007/702, K. 2008/752 sayılı kararı.

5.5.1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumların ödenmiş sermayeleri için faiz hesaplamaları veya faiz ödemeleri halinde gider kaydetmeleri mümkün değildir. Türk Ticaret Kanununun 471. madde hükmü uyarınca "hazırlık devresi faizi" adı altında bazı durumlarda sermaye üzerinden faiz ödenmesi mümkün olmakla birlikte, bu faiz de gider yazılamayacaktır.

5.5.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ortaklarına veya ortaklarla ilişkili kişilere örtülü sermaye üzerinden ödeyecekleri veya hesaplayacakları faizler, kur farkları ve benzeri giderlerin, gider olarak kurum kazancından indirimi kabul edilmemektedir. Örtülü sermayeye ilişkin hükümlere KVK'nın 12'nci maddesinde yer verilmiştir.

Borç verdiği ilişkili şirket tarafından sermayesinin üç katını aşan borçlanmanın örtülü sermaye niteliğinde olmasından dolayı ödenen faizin kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmesine karşın ilgili dönemde zarar beyan edilmesi nedeniyle örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen bir vergi olmadığından, borç veren şirketçe elde edilen faiz geliri iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilemeyecektir.

DANIŞTAY 4.DAİRE, E. 2012/5442, K. 2015/7580 sayılı kararı

Rayiç değerinin altında bir bedelle satın alınan emisyon primli hisse senetleri için ödenen sermaye avansına faiz işletilmemesinin ve emisyon primi bedelleri karşılığında çıkarılan hisse senetlerinin, öz kaynaklardan karşılanan sermaye artırımı sonrasında tüm ortaklara hisseleri oranında bedelsiz verilmesi örtülü kazanç dağıtımı niteliğinde değildir.

DANIŞTAY 4. DAİRE, E.2008/9064, K. 2009/3348 sayılı kararı.

5.5.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

KVK'nın 13'üncü maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış olan kazançların kurum kazancından indirimine müsaade edilmemektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının, para kullandırmak suretiyle finansman hizmeti sunma ve bu işlemden elde edilmesi gereken kazancın kar payı olarak değerlendirilmesi suretiyle örtülü kazanç dağıtımında bulunulan ilişkili şirkette bırakılması şeklinde iki aşaması bulunmaktadır.

DANIŞTAY 9. DAİRE, E. 2010/11146, K. 2015/72 sayılı kararı.

5.5.4. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler

Kabul edilmeyen indirimler arasında sayılan yedek akçeler, gider niteliğinde değildir ve bunlar işletme bünyesinde elde edilen kazancın, dağıtılmayıp işletmede alıkonulan kısımlarıdır. Her ne şekilde ve isimle ayrılmış olursa olsun ayrılan yedek akçelerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançtan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre ayrılan genel karşılıkların indirimi mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, 5411 sayılı Kanuna göre ayrılan özel karşılıklar, kurum kazancının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınabilecektir.

7061 sayılı Kanunun 106 ncı maddesiyle 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 1/1/2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden bu tarihten önce anılan kurumlarca ayrılan özel karşılıkların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

5.5.5. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında İhracından Doğan Zararlar

Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen

komisyon ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespiti sırasında gider olarak indirilemeyecektir.

5.5.6. Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları ile vergi cezaları ve gecikme zamları

Kurumlar Vergisi Kanununa 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 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre ödenen gecikme faizi ile pişmanlık zammının kurum kazancından indirimi kabul edilmemektedir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin tecil faizleri de bu kapsamda olup kurum kazancından gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, sosyal güvenlik kurumlarına ödenen gecikme cezaları ile gecikme zamları da bu kapsamda gider olarak indirilemeyecektir.

5.5.7. Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

5.5.8. Suçtan Kaynaklanan Maddi ve Manevi Tazminat Giderleri

Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri kanunen kabul edilmeyen giderlerdendir.

5.5.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar

Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar, gider olarak dikkate alınmayacaktır.

5.5.10. Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

Kanunda her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'sinin gider olarak dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmış ve Cumhurbaşkanı'na, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkili kılınmıştır. 90/1081 sayılı B.K.K. ile bu oran (0) sıfır olarak belirlenmiştir. 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.

Öte yandan 03.01.2008 tarih ve 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile adı değiştirilen 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun'un 4.maddesinin 11 No'lu fıkrasıyla *"31.12.1960 tarih ve 193 sayılı GVK'nın 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez"* hükmü getirilmiştir.

4207 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin 11 numaralı fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca 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 alınması mümkün bulunmamaktadır.

5.5.11. İşletmede Kullanılan Yabancı Kaynaklara İlişkin Faiz, Komisyon, Vade Farkı, Kâr Payı, Kur Farkı ve Benzeri Adlar Altında Yapılan Gider ve Maliyet Unsurları Toplamının %10'unu Aşmamak Üzere Cumhurbaşkanınca Kararlaştırılan Kısmı

KVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasına 6322 sayılı Kanunun 37'nci maddesiyle eklenen (i) bendinde; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, borç verme 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 Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmın kurum kazancının tespitinde gider olarak indiriminin mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Cumhurbaşkanınca şu an itibariyle herhangi bir belirleme yapılmadığından mükellefler finansman giderlerinin tamamını gider veya maliyet olarak dikkate alabileceklerdir.

5.5.12. Kanunen Yasaklanmış Fiiller Nedeniyle Katlanılan Giderler

Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler niteliğinde olmadığından, bu giderlerin gelir ve kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, rüşvet verme fiili Türk Ceza Kanununun 252'nci maddesinde suç olarak tanımlandığından, rüşvet ve rüşvet ile ilgili her türlü gider, vergiye tabi ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

5.5.13. Dar Mükellef Kurumların Ana Merkeze veya Türkiye Dışındaki Şubelerine Yaptıkları Bazı Ödemeler

KVK'nın 22'nci maddesinde yer alan düzenlemeye göre dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde;

a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizlerin, komisyonların ve benzerlerinin,

b) 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 kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan payların,

indirimlerinin yapılması kabul edilmez.

5.5.14. Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri

GVK'nın 75'inci maddesi gereğince menkul sermaye iradı sayılan idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz. Diğer taraftan kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri önceki bölümde açıklandığı üzere GVK'nın 61'inci maddesi gereğince ücret sayıldığından, gider olarak dikkate alınabilecektir.

5.6. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Kurum Kazancının Tespiti

GVK hükümlerine göre inşaat onarım işlerinden sağlanan kazançlar ticari kazançtır. Ancak, bu işlemin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi halinde taşıdığı özellikler nedeniyle, genel vergileme rejimi dışına çıkılarak özel bir vergileme rejimi kabul edilmiştir. GVK'nın 42'nci maddesi hükmü uyarınca bu işlerde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılır. Bu durum, gelirin yıllık olma prensibinin bir istisnasını oluşturur. Bir inşaat ve onarma işinin GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına girebilmesi için; faaliyetin konusunun inşaat ve onarma işi olması (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır), inşaat ve onarma işinin başkaları hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması ve inşaat onarım işinin yıllara yaygın olması (birden fazla takvim yılını kapsaması) gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri kurumlar vergisi beyannamelerini işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Nisan ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:

— Yıl için birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,

— Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler; bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,

— Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.

Yıllara sari inşaat işinde işin başlangıç tarihinin belirlenmesi ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 6/10/2015 tarihli ve 62030549-120[42-2014/869]-84755 sayılı özelgede;

"…Madde kapsamına giren işlerde işin başlangıç tarihi olarak; yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslim tarihi öngörülmüş ise bu tarihin, sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihinin, sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarihin işin başlangıç tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ekinde yer alan «…… Ar-Ge Binası İnşaat Sözleşmesi» nin incelenmesinde; söz konusu sözleşmenin 14/11/2014 tarihinde imzalandığı, sözleşmenin «D) İşin Süresi» başlıklı bölümünde; işin 1 Aralık 2014 tarihinde başlayacağı, 31 Temmuz 2015 tarihinde teslim edileceği ve «11. İş Yerinin Teslimi ve Aplikasyon» başlıklı bölümünde ise; sözleşmenin akdini müteakip Şirketinizin İş Programı gereğince işine başlayabilmesi için ortak bir zabıtla iş yerinin Şirketinize teslim edileceği anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; 14/11/2014 tarihinde imzalanan ve işin yer teslim tarihini ihtiva etmeyen inşaat taahhüt işi sözleşmesinde işin başlangıç tarihi olarak 01/12/2014 tarihinin belirtilmesi, ayrıca tarafınıza 2014 yılı içinde avans ödemesinin de yapılması hususları birlikte değerlendirildiğinde, işin başlangıç tarihinin 01.12.2014 olarak kabul edilmesi, dolayısıyla 2015 yılında bitirilmesi öngörülen işin birden fazla yıla yaygın inşaat işi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup bahse konu inşaat işi için avans ödemeleri de dahil olmak üzere Şirketinize nakden veya hesaben yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

İnşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağının idarece onaylandığı tarihtir. Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kurum kazancının tespitinde dikkate alınır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen gelirler vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarım işini yapanlara (kurumlar dahil) ödedikleri hakediş bedellerinden hakediş sahiplerinin gelir/kurumlar vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) % 3 nispetinde vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

Sözleşme yapılırken işin yıl içinde bitmesinin öngörülmesine rağmen sonraki yıla sarkan işlerde, yeni sözleşmenin veya sözleşmede değişikliğin yapıldığı ya da işin fiilen yıllara yaygın hale geldiği tarihten sonra yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.

Diğer taraftan, geçici kabulden sonra kesin kabulü sağlamak üzere yapılan işler nedeniyle alınan hakedişler, biten inşaat işiyle ilgilendirilmeksizin elde edildikleri yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınırlar ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmazlar.

Kesilen bu vergiler verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilir. Mahsup neticesinde, mükellefe iadesi gereken bir vergi tutarının olması halinde bu tutar, mükellefin talebi doğrultusunda diğer vergi borçlarına mahsup edilir; mükellefin vergi borcunun olmaması halinde ise iade yapılır.

6. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ

6.1. Örtülü Sermaye

6.1.1. Örtülü Sermaye Kavramı ve Borç/Öz Sermaye Oranı

KVK'nın 12 nci maddesi uyarınca 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 kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

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 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.

Buna göre işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi (Borcun, ortak veya ortakla ilişkili kişiden ancak üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Dolaylı olarak temin edilen

borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmez),

- İşletmede kullanılması (borcun aynı şartlarla diğer başka bir kuruma aktarılması halinde, işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacak ve bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye oluşmayacaktır),
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması,

gerekmektedir.

6.1.1.1. Ortak

Maddede ortaklardan kullanılan kredilerin diğer şartların yerine gelmesi halinde örtülü sermaye sayılacağı öngörülmektedir.

Ortaklık ilişkisi, bir kurumun hem ortak olduğu kurumlarla hem de söz konusu kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumlar ile olan ilişkisini kapsamaktadır. Bu ilişkide herhangi bir ortaklık payı sınırı bulunmamakla beraber İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerin elde bulundurulması halinde, bu hisselerin ait olduğu kurumlardan yapılan borçlanmalarda örtülü sermayenin oluşabilmesi için bu şekilde elde bulundurulan hisselerin sağladığı ortaklık payının en az %10 olması gerekmektedir.

Örneğin; 1/1/2019 tarihi itibarıyla öz sermayesi 1.000.000.- YTL olan (A) A.Ş.'nin sermayesine %5 oranında iştirak ettiği (B) Ltd. Şti.'den yaptığı borçlanmalar, diğer şartların da bulunması durumunda örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

6.1.1.2. Ortakla İlişkili Kişi

Örtülü sermaye uygulamasında ortakla ilişkili kişi;

a) ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da

b) 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.

Görüldüğü üzere, ortakla ilişkili sayılan kişi ve kurumlarda, en az %10 oranında sermaye, oy ya da kâr payı hakkına sahip olma şartı aranmaktadır. Gerçek kişi veya kurumların, borç kullanan kurumlara, %10 oranından daha az sermaye, oy veya kâr payı hakkı bulunması halinde, ortakla ilişkili kişi sayılmaları söz konusu olmayacaktır.

Öz sermaye ise kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir.

Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda **en az % 10** ortaklık payı aranmaktadır.

Söz konusu oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınacaktır.

Ortaklardan temin edilen borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesinde ortaklık payı oranının bir önemi bulunmamaktadır.

6.1.1.3. Borcun doğrudan veya dolaylı olarak temin edilmesi

Borcu kullanan kurumun, borcu ortaklık ilişkisi olan bir kurumdan veya ortakları ile ilişkili bir başka kurumdan doğrudan temin etmemesi örtülü sermayenin mevcut olmayacağı anlamına gelmemektedir.

Borcun, ortak veya ortakla ilişkili kişiden ancak üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir.

Örneğin; Kurum (B), Kurum (A)'nın %70 oranında ortağıdır. Kurum (B), hem kendisi hem de ortağı olan Kurum (A)'nın ortaklık ilişkisi içinde olmadığı Kurum (C)'ye, Kurum (C) de Kurum (A)'ya borç vermiştir. Bu durumda, Kurum (A)'nın kendi ortağı olan Kurum (B)'den Kurum (C) üzerinden dolaylı olarak borç temin ettiği kabul edilecek ve diğer şartların varlığı halinde bu borçlanma örtülü sermaye sayılacaktır.

6.1.1.4. Borcun işletmede kullanılması gereği

Örtülü sermayeden söz edilebilmesi için borcu alan kurumun bu borcu işletme veya yatırım harcamalarında kullanması gerekmektedir. Bu borcun aynı şartlarla diğer başka bir kuruma aktarılması halinde, işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacak ve bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye oluşmayacaktır.

Örneğin; Kurum (A), Kurum (B)'nin %60 oranında, Kurum (B)'de Kurum (C)'nin aynı oranda ortağıdır. Kurum (B), Kurum (A)'dan aldığı 1.000.000.- YTL borcun yarısını aynı şartlarla Kurum (C)'ye borç vermiştir. Bu durumda, Kurum (B)'nin Kurum (A)'dan almış olduğu borcun yarısı, işletmede kullanılmadan devredildiğinden, borcun bu tutar kadar kısmının Kurum (B) için örtülü sermaye olduğundan söz edilemez. Diğer taraftan, Kurum (C)'nin kullandığı borç tutarı her halükarda örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır.

Buna karşılık borcu kullanan kurumun aynı zamanda borç kullandığı ortak veya ortakla ilişkili kişiden alacağının olması durumunda örtülü sermayenin varlığının tespitinde bu kurumdan olan alacağın bu kuruma olan borca mahsup edilmesi söz konusu olmayacaktır.

6.1.1.5. Borcun öz sermayenin üç katını aşması

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilip işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye olarak kabul edilebilmesi için bu borçların hesap döneminin başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir.

Dolayısıyla, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda, bu kişilerden alınan borçların toplamının hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katı ile karşılaştırılması ve bu oranı aşan borç tutarlarının oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalara ilişkin borç/öz sermaye hesabında, her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınacaktır. Yabancı para üzerinden alınan borcun vadesinin izleyen yıla sarkması halinde, izleyen yıl için söz konusu hesaplama, borcun ödenmeyen tutarının bilanço günü itibarıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlenmiş tutarı esas alınmak suretiyle yapılacaktır.

Ortakların işletmeye kullandırdığı borçların kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde örtülü sermaye olarak değerlendirilmiştir. Bu karşılaştırma sırasında; ortak veya ortakla ilişkili kişi olmakla birlikte ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır. Yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalarda %50 oranı dikkate alınmayacak olup genel kurallar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Banka, Türkiye'de 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bir bankayı; banka benzeri kredi kurumu, esas faaliyet konusu mevduat benzeri veya özel cari ve katılma hesapları benzeri hesaplar yoluyla fon toplayan ve kredi kullandıran kurumları; yurt dışında ise bulunduğu ülkede 5411 sayılı Kanun benzeri bir kanun ile ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve yaptırımları olan bir mevzuat çerçevesinde yukarıda belirtilen benzer faaliyetlerde bulunan kurumları ifade etmektedir.

Öz sermaye kavramı; kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş olan hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanununun 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.

Buna göre, kurumların yapmış oldukları borçlanmaların örtülü sermaye olup olmadığı yönündeki tespit, hesap dönemi başındaki bilançoda yer alan öz sermaye ile kıyaslanmak suretiyle yapılacaktır.

Kurumun dönem başı öz sermayesinin sıfır veya negatif değerler taşıması durumunda, söz konusu kurumun ortak ve ortaklarla ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmaların tamamı örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

Örneğin; bir kurumun hesap dönemi başındaki bilançosuna ilişkin değerler aşağıdaki gibidir.

Mevcutlar ..... = 100 birim

Alacaklar..... = 150 birim

Borçlar..... = 30 birim

Geçmiş yıl zararları ..... = 10 birim

Buna göre söz konusu kurumun hesap dönemi başındaki öz sermayesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Öz sermaye..... = (Mevcutlar + Alacaklar) – Borçlar

Öz sermaye..... = (100 + 150) – 30

Öz sermaye ..... = 220 birim

Örnekte de görüleceği üzere, geçmiş yıl zararları hesaplamada dikkate alınmamıştır. Geçmiş yıl zararları hesaplamada dikkate alınsaydı ya aktifte pozitif ya da pasifte negatif olarak yer alacak ve sonuçta öz sermaye 230 birim olarak hesaplanacaktı. Ancak, 230'un içinde (–10) birimlik geçmiş yıl zararları da yer alacağından sonuç değişmeyecekti.

Hesap dönemi başı kavramı; öz sermayenin tespitinde dikkate alınacak tarihi ifade etmekte olup 12 aylık hesap döneminin başlangıç günü, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihidir.

6.1.1.6. Örtülü Sermaye Tutarı

Örtülü sermaye uygulamasında temin edilen borcun tamamının değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin, KVK uygulamasında gider kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır.

Kanunda 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.

Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak ortaya çıkan borçlanmalarda, vade farkı tutarları ayrıca hesaplanmış olsa da bu borç tutarları örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Söz konusu süreleri aşan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınacak; bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farkları tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilecektir.

Öte yandan, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eden avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkanı sağlamak amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, alınan avanslar da işletme bakımından alınan borç olarak değerlen-

dirilecek ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır. Ancak, inşaat işlerinde yapılan iş kısmı ile orantılı olarak hesaplanıp ödenen istihkak bedellerinin avans olarak kabul edilip örtülü sermayenin hesabında borç unsuru olarak dikkate alınması söz konusu değildir.

6.1.2. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar

6.1.2.1. Gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar

Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz.

Nakdi teminat karşılığında sağlanan krediler ise borç/öz sermaye oranının hesabında işletmeye verilen borç olarak dikkate alınacaktır.

Kurumun kasasında veya bankada bulunan yerli veya yabancı paralar ile her an nakde çevrilebilen çekler, altın, Devlet Tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar dışındaki her türlü teminat gayrinakdi teminat olarak değerlendirilecektir.

6.1.2.2. 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, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulmuştur. 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. Dolayısıyla, grup şirketinin finans kuruluşlarından temin etmiş olduğu krediyi, aynı faiz ve vade ile birden fazla şirkete paylaştırması durumunda örtülü sermayeden söz edilemeyecektir.

6.1.2.3. Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar

5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz.

Bankalar tarafından alınan kredilere ilişkin olarak Bankacılık Kanununda gerekli düzenlemeler yer aldığından Kurumlar Vergisi Kanununda ayrıca düzenleme yapılmasına gerek görülmemiştir. Bu nedenle, bankalar tarafından kendi faaliyet konuları çerçevesinde, ulusal ve uluslararası piyasalardan yapılan borçlanmalar, herhangi bir şarta bağlı olmaksızın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

6.1.2.4. Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktöring 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 faktöring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar, örtülü sermaye sayılmaz.

Borç veren bankaların ortak veya ortakla ilişkili kişi kapsamı dışında olması halinde, söz konusu borçlanma esas itibarıyla anılan madde kapsamına girmeyecektir.

6.1.3. Örtülü Sermaye Uygulamasında Kur Farkı Gelirlerinin Durumu

Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, KVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

6.1.4. Örtülü Sermaye Üzerinden Yapılan Ödemeler veya Hesaplanan Tutarların Kâr Payı Sayılması ve Yapılacak Düzeltme İşlemleri

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 kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. 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 bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Davacı tarafından, ilişkili şirketlere vermiş olduğu borç para için hesaplanan vade farkı bedellerinin, ilişkili şirketler tarafından örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz nedeniyle kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilen bu tutarın iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilebilmesi için borç alan şirketin uyuşmazlık döneminde kar beyan edip vergi ödemiş olması gerektiği hakkında.

DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2012/6316, K.2015/7581 sayılı kararı.

6.1.4.1. Borç Verenin Tam Mükellef Kurum Olması

Kullanılan 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 verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş 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 kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu 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 haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. 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 da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

6.1.4.2. Borç Verenin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması

Borç para verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişi 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 dikkate alınacak 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, mükellefler, örtülü sermaye uygulaması nedeniyle kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizleri giderleştirmemeleri ve tahakkuk eden bu faiz tutarlarını ödememeleri halinde, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan bu tutarların henüz dağıtılmış bir kâr payı olarak değerlendirilmesi mümkün olamayacağından, kâr payı stopajına tabi tutulması da söz konusu olmayacaktır. Anılan faiz tutarlarının ödenmesi halinde ise kâr payının dağıtıldığı kabul edilecektir.

Örneğin, (A) AŞ, cari dönemde kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye niteliğinde olduğunu bilerek örtülü sermayeye isabet eden borçlara ilişkin olarak hesapladığı faizleri finansman gideri olarak dikkate almamıştır. Bu durumda, söz konusu faiz ödemeleri yapılmadığı sürece kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanımı nedeniyle herhangi bir faiz reddi veya düzeltme yapılması durumunda, faiz tutarlarının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla söz konusu tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan (A) AŞ hakkında 2016 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu 2014 yılında tam mükellef gerçek kişi ortağından almış olduğu borçlara ilişkin gider kaydedilen faiz tutarları, örtülü sermaye uygulaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmiş ve mükellef hakkında kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Ayrıca, söz konusu faiz giderlerinin örtülü sermayeye isabet eden kısmı, hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış net kâr payı olarak değerlendireceğinden, mükellef hakkında Aralık 2014 vergilendirme dönemine ilişkin olarak kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi tarhiyatı da yapılması gerekecektir.

Örtülü sermaye sayılan borçlara ilişkin dar mükellef kurumlara ödenen faizler üzerinden yapılmış vergi kesintisi, düzeltme neticesine göre kâr payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilebilecektir.

6.1.5. Örtülü sermayenin hesaplanması

Örnek: (Y) Kurumunun 2019 takvim yılına ait hesap dönemi başındaki öz sermayesi 100 birim olup anılan hesap dönemine ilişkin olarak yaptığı borçlanmalar aşağıda verilmektedir.

a) Ortak (A)'dan doğrudan alınan 100 birim,

b) Ortak (B)'nin aktifine kayıtlı bir arsanın teminat gösterilmesi suretiyle Bay (Z)'den alınan 200 birim,

c) Ortak (C)'den doğrudan alınan 150 birim,

d) Ortak (D) Bankasından alınan 1000 birim,

e) Kurumun iştiraki durumunda bulunan (T) A.Ş.'nin (E) Bankasından temin ederek aynı şartlarla kullandırdığı 300 birim.

Buna göre, (b)'de yer alan borçlanma Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin altıncı fıkrasının (a) bendi uyarınca, (e)'de yer alan borçlanma ise aynı fıkranın (b) bendi uyarınca, örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınmayacaktır.

(D) Bankasından temin edilen borç ise Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca %50 oranında dikkate alınacaktır.

Buna göre, örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınacak toplam borçlanma tutarı;

Ortak (A)'dan 100 birim,

Ortak (C)'den 150 birim,

Ortak (D) Bankasından 500 birim

olmak üzere toplam 750 birim olacaktır.

Kurumun hesap dönem başındaki öz sermayesi 100 birim olduğundan, örtülü sermaye, öz sermayenin üç katının yani (3x100=) 300 birimin üzerindeki tutar olan 450 birim olacaktır.

Söz konusu örtülü sermayenin borcu kullandıranlar açısından dağılımı aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

Ortak (A) için = (100 / 750) x 450 = 60 birim

Ortak (C) için = (150/ 750) x 450 = 90 birim

Ortak (D) için = (500/ 750) x 450 = 300 birim

Toplam 450 birim

6.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

6.2.1. Kapsam

KVK'nın 13'üncü maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Buna göre, Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,
- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında "*emsallere uygunluk ilkesi*"ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması

gerekmektedir.

Dolayısıyla kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

Mal veya hizmet alım ya da satımı; alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemleri ifade etmektedir.

6.2.2. İlişkili Kişi Kavramı

İlişkili kişi; 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.

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 Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Öte yandan 6728 sayılı Kanunun 59'uncu maddesi ile KVK'nın 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına 09/08/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen hükümler uyarınca; 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 aranacaktır. 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 alınacaktır.

Cumhurbaşkanı; ikinci fıkrada 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 yetkili kılınmıştır.

6.2.3. Emsallere Uygunluk İlkesi

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.

Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır.

6.2.4. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, KVK'nın 13'üncü maddesinde açıklanan aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceklerdir.

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. Buradaki karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir.

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.

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.

Öte yandan 16/12/2007 tarihli ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HAKKINDA KARAR'da** ayrıca emsal bedelin tespitinde *kar bölüşüm yöntemi* ve *işleme dayalı net kar marjı* **yöntemi olarak iki emsal fiyat tespit yöntemi daha belirtilmiştir.** 6728 sayılı Kanunun 59'uncu maddesi ile KVK'nın 13'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasına 09/08/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen (ç) bendi ile bu iki emsal fiyat tespiti yöntemi **"İşlemsel Kar Yönetmleri"** olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'na da işlenmiştir.

4) Kâr Bölüşüm Yöntemi

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 bölüştürülmesini esas almaktadır.

Kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

- Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,
- Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,
- İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
- Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılamadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

5) İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

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 dayanan bir yöntemdir.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net

faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir.

Net faaliyet kâr marjının tespitinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınacaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınır. Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar düzeltme yapılması gerektiği belirlenmelidir. Bu yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır.

6) Diğer yöntemler: Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

6.2.5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

KVK'nın 13'üncü maddesinin (5) numaralı fıkrasında, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiş ve yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellefin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmesi mümkündür. Cumhurbaşkanı söz konusu üç yıllık süreyi beş yıla kadar artırmaya yetkilidir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlamakta olup, mükellef söz konusu başvuru ile birlikte, GİB tarafından istenen asgari bilgi ve belgeleri İdare'ye sunmak zorundadır.

Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunan mükellef iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir. 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.

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.

Öte yandan 6728 sayılı Kanunun 59'uncu maddesi ile KVK'nın 13'üncü maddesinin 5'inci fıkrasına 09/08/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen hükümler uyarınca; mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun 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.

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.

6.2.6. Mükelleflerden İstenecek Belgeler

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar 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.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Ekinde (Ek:2) yer alan "TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği uyarınca Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri ve diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri için kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekmektedir.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri ve gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak ise Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin aşağıda belirtilen bilgi

ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edeceklerdir.

Söz konusu bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

— Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler

— Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

— İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,

— İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,

— İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

— İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,

— İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,

— İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,

— İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

— Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

— Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),

— Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,

— Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, 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, yukarıda belirtilen Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere düzenlenecek raporda yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

İdare'ye ibraz etme zorunluluğu getirilen bilgi ve belgeleri Tebliğde belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında da Vergi Usul Kanunu'nun cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

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.

6.2.7. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, 13'üncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin tam mükellef kurum olması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kâr payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir.

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda ise, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, 13'üncü maddede belirtilen şartların 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 tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

6.2.8. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı

KVK'nın 13'üncü maddesinin 7'nci fıkrası uyarınca 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 bağlanmıştır.

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.**

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.

6.2.9. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Ziyaı

6728 sayılı Kanunun 59'uncu maddesi ile KVK'nın 13'üncü maddesine 09/08/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen 8'inci fıkra hükmü uyarınca; 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 cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanacaktır.

Ayrıca, Cumhurbaşkanı 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 usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

6.2.10. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında KDV İndirimi

KVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendinde Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indiriminin yapılmasının kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

KDV Kanununun İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi başlıklı 30'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (d) bendinde ise Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 6728 sayılı kanunun 44 üncü maddesiyle 30/1-d bendine 09/08/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen parantez içi hüküm uyarınca; 5520 sayılı Kanunun

13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin indirimi mümkündür.

6.2.11. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar'da Yapılan Değişiklik

Transfer fiyatlandırması uygulaması ile ilgili olarak daha önce Maliye Bakanlığınca 18 Kasım 2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde açıklama ve bazı düzenlemeler yapılmış, 12007/12888 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar ve bu Kararda değişiklik yapan 3.04.2008 tarih ve 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transfer fiyatlandırma konusunda düzenlemeler yapılmıştı.

25/2/2020 tarih ve 31050 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2151 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar'da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Cumhurbaşkanı Kararı ile söz konusu Kararda bazı değişikliklerde bulunulmuştur.

Yapılan değişiklikler genel olarak 6728 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde yapılmış olan değişikliklerin "12007/12888 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar" a işlenmesi olarak karşımıza çıkmakla birlikte, söz konusu CK ile 12007/12888 sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar" ın "Yıllık Belgelendirme" başlıklı 19 uncu maddesi başlığı ile birlikte değiştirilmiştir.

Yapılan değişiklik ile Transfer Fiyatlandırması belge düzeninde Türkiye; OECD'nin BEPS çalışmaları kapsamında transfer fiyatlandırma konusundaki bazı uygulamalarını sistemine dahil etmiştir. Buna göre; belgelendirme;

1) Genel rapor,

2) Yıllık transfer fiyatlandırması raporu ve

3) Ülke bazlı rapordan

oluşmaktadır.

Kararın değiştirilen 19'uncu maddesi aşağıdaki gibidir:

*"**Belgelendirme***

MADDE 19

(1) Belgelendirme; genel rapor, yıllık transfer fiyatlandırması raporu ve ülke bazlı rapordan oluşur.

(2) Genel rapor, çok uluslu işletmeler grubuna bağlı ve bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanır. Söz konusu raporun ilgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur. ***İlk genel rapor, 2019 hesap dönemi için hazırlanır. Özel hesap dönemine tabi olanlar ilk genel raporu, 1 Ocak 2019'dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlar.***

(3) Genel rapor; çok uluslu işletmeler grubunun organizasyon yapısı, işletme faaliyetlerinin tanımı, sahip olunan gayrimaddi haklar, grup içi finansal işlemler ile finansal ve vergisel durumunu içerecek şekilde beş ana kategoriden oluşur. Genel rapora ilişkin detaylar İdare tarafından belirlenir.

(4) Mükellefler aşağıda belirtilen işlemlere yönelik olarak ***yıllık transfer fiyatlandırması raporu*** *hazırlar:*

a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemler,

b) Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemler,

c) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi işlemler,

ç) Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptığı işlemler.

(5) Yıllık transfer fiyatlandırması raporunun, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.

(6) Mükelleflerin aşağıda sayılan işlemler için yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak mükelleflerin bu işlemlere ilişkin, söz konusu raporda yer alması gereken bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemler,

b) Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemler.

(7) Yıllık transfer fiyatlandırması raporunda yer alması gereken bilgi ve belgeler aşağıdaki şekildedir:

a) Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,

b) Gerçekleştirilen işlevleri, üstlenilen riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

c) İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listelerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),

ç) İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetlerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),

d) İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlem kategorisi ile bu işlemlerin ülke bazında tutarı,

e) İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,

f) İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,

g) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi/grubun fiyatlandırma politikası,

ğ) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

h) Gayrimaddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayrimaddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

ı) Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),

i) Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,

j) Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

k) Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler,

l) Emsal fiyatın tespit edilmesi için çok yıllı analizin yapılmış olması durumunda, bunun sebeplerine ilişkin bilgi,

m) Mevcut tek taraflı, iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının birer örneği,

n) Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasında kullanılan finansal bilgiler.

(8) Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri, 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de mukim nihai ana işletmesi, raporlanan

hesap döneminden sonraki onikinci ayın sonuna kadar ülke bazlı raporu hazırlar ve elektronik ortamda İdareye sunar. *Ülke bazlı rapor aşağıdaki bilgileri içerir:*

a) Çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir, vergi öncesi kâr/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi, tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışında maddi varlıklar,

b) Çok uluslu işletmeler grubunun, ülke bazında, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin adı/unvanı, işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyetleri.

(9) Nihai ana işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluğun bulunmaması veya İdare ile nihai ana işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın olması, ancak ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşmasının bulunmaması veya bilgi paylaşımında sistemik bir hata olması durumunda ve sekizinci fıkrada belirtilen haddin aşılması halinde, çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de mukim işletmesi (Türkiye'de birden fazla işletmesi bulunması durumunda diğerleri adına biri) tarafından, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar, "ülke bazlı rapor" İdareye elektronik ortamda sunulur.

(10) Raporlayan işletmenin vekil işletme olması ve vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluğun bulunmaması veya İdare ile vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın olması, ancak ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşmasının bulunmaması veya bilgi paylaşımında sistemik bir hata olması durumunda ve sekizinci fıkrada belirtilen haddin aşılması halinde, çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de mukim işletmesi (Türkiye'de birden fazla işletmesi bulunması durumunda diğerleri adına biri) tarafından raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar, "ülke bazlı rapor" İdareye elektronik ortamda sunulur.

(11) İlk ülke bazlı rapor, 2019 hesap dönemi için, 31 Aralık 2020 tarihine kadar İdareye sunulur. Özel hesap dönemine tabi olan Türkiye'de mukim nihai ana işletme ilk ülke bazlı raporu, 1 Ocak 2019'dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlar ve ilgili özel hesap döneminin bitimini takip eden on ikinci ayın sonuna kadar elektronik ortamda İdareye sunar.

(12) Kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri; nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıklarını ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgileri, ilk ülke bazlı rapor ile ilgili olarak, bu Kararın yayımını takip eden altıncı ayın sonuna kadar İdareye bildirir. Takip eden yıllara ilişkin söz konusu bilgiler de her yılın Haziran ayı sonuna kadar İdareye sunulur.

(13) Konsolide finansal tabloların Avro dışında bir para biriminde düzenlenmesi halinde, sekizinci fıkrada belirtilen haddin hesaplanmasında, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemi için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kurlarının ortalaması dikkate alınır.

(14) Ülke bazlı rapor bilgileri, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar çerçevesinde karşılıklı olarak diğer ülke vergi idareleri ile paylaşılabilir. Söz konusu anlaşmalara taraf olan ülkelerin listesi, İdare tarafından ilan edilir.

(15) İdare, gerekli gördüğü takdirde mükelleften düzenli olarak veya münferiden, genel rapor, yıllık transfer fiyatlandırması raporu ve ülke bazlı raporun dışında, ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

(16) İdare, sekizinci fıkrada yer alan haddi, konuya ilişkin uluslararası uygulamaları ve döviz kuru hareketlerini dikkate alarak hesap dönemleri itibarıyla revize etmeye, bu maddede yer alan süreleri altı aya kadar uzatmaya, nihai ana işletmesi Türkiye'de mukim olmayan çok uluslu işletme grupları için dokuzuncu ve onuncu fıkralarda yer alan raporlama yükümlülüklerini ertelemeye ve onbirinci fıkrada yer alan ilk raporlamaya ilişkin dönemi 2020 hesap dönemi ve 1 Ocak 2020'den sonra başlayan özel hesap dönemi olarak belirlemeye yetkilidir."

6.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

KVK'nın 7'nci maddesiyle belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

Öncelikle yurt dışı iştirakin "kontrol edilen yabancı kurum" olması gerekir. Bu ise doğrudan veya dolaylı olarak, ayrı ayrı ya da birlikte, sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olunması anlamına gelmektedir. Söz konusu oranın hesabında Türkiye'deki tam mükellef gerçek kişi ve kurumların sahip olduğu payların toplamı dikkate alınacaktır. Bunların kendi aralarında ilişkili olup olmamasının önemi bulunmayacaktır.

Ayrıca yurt dışı iştirak payının yıl içinde en yüksek olduğu pay oranına göre hesabı yapılacaktır. Yani dönem sonunda pay oranının düşmüş olması halinde bile yıl içinde herhangi bir zamanda %50'yi bulan bir iştirak söz konusu ise kontrol edilen yabancı kurum sayılacaktır. Ancak muvazaa olmaksızın hesap döneminin kapanmasından önce iştirak payının tamamının elden çıkarılmış olması halinde kontrol edilen yabancı kurum hükümleri uygulanmayacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de vergilendirilmesi için kar dağıtımı yapmış olması gerekmemektedir. Bununla birlikte;

— Yurt dışı iştirakin, faaliyetiyle orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürüttüğü ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki pasif nitelikli (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 Gelirler pasif nitelikli gelirdir. 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) gelirlerinin, toplam gayrisafi hasılatının en az %25'ini oluşturması,

— Yurt dışı iştirakin kurum kazancının %10'dan az gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması (Tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, aynı dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranı),

— Yurt dışı iştirakin gayrisafi hasılat tutarının 100.000 TL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması (Yurt dışındaki iştirakin hasılatının TL karşılığının tespitinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankasınca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır),

şartlarını topluca taşıması halinde, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, Türkiye'de tam mükellef kurumların kazancının tespitinde dikkate alınarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Kapsama giren kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabilir kârının olmaması durumunda Türkiye'de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir. Yurt dışı iştirakten elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanmasında, 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 kurumun kârının sermayeye eklenmesi durumunda da söz konusu kazanç anılan madde hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Tam mükellef kurumlar ile birlikte tam mükellef gerçek kişilerin de kontrol edilen yabancı kuruma ortak olmaları halinde, gerçek kişilerin elinde bulunan hisse senetleri ve iştirak hisseleri yurt dışında kurulu şirketin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde dikkate alınacaktır. Bununla birlikte; söz konusu gerçek kişilerin kontrol edilen yabancı kurum üzerinden elde edecekleri kazançlar, bu madde kapsamında değerlendirilmeyecek, sadece tam mükellef kurum tarafından elde edilen kazançlar bu madde kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurum şartlarının gerçekleşmesi halinde yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, söz konusu iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahlarına (ve geçici vergi dönemleri itibarıyla da geçici vergi matrahlarına) hisseleri oranında dahil edilecektir. Kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkede oniki ayı aşan bir hesap döneminin bulunması halinde, kazancın elde edilme tarihinin belirlenmesinde yurt dışındaki şirketin hesap dönemi takvim yılı olarak dikkate alınacaktır.

Yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, Türkiye'de vergilendirilecek kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Öte yandan, kontrol edilen yabancı kurumun zararlarının söz konusu kuruma iştirak eden tam mükellef kurumların kazançlarının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

6.4. Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi

KVK'nın 30'uncu maddesinin 7'nci fıkrasında, 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 Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu vergi güvenlik müessesinin amacı, vergi cenneti olan ülkelere aktarılan tutarların vergilendirilmesini sağlamaktır. Öte yandan, Cumhurbaşkanına verilen yetkinin henüz kullanılmamış olması nedeniyle, bu hüküm şu an itibariyle uygulanmamaktadır.

7. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK İNDİRİMLER

7.1. Zarar Mahsubu

7.1.1. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

KVK'nın 9'uncu maddesinde geçmiş yıl zararlarının mahsubu düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi beyannamesinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar beyanname üzerinden indirim konusu yapılmaktadır.

Kanunun 20'nci maddesinin 1'inci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20'nci maddenin 2'nci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması,

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Vergi Usul Kanununun 192'nci maddesi uyarınca, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil etmektedir. Öte yandan devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların za-

rarlarının mahsubu mümkün değildir. Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyaı doğmuş sayılır.

2019 yılı dönem kazancından, 2014 – 2018 yıllarına ait zararlar mahsup edilebilecektir.

Kurumlar vergisinden istisna edilen bazı kazançlar, ilgili yıl faaliyet sonucu zararla sonuçlanmış olsa dahi, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak uygulanmakta ve söz konusu istisna kazançlar, müteakip yıl kazançlarından indirilmek üzere zarar olarak müteakip yıllara devredilmektedir.

Davacının süresinde verdiği kurumlar vergisi beyannamelerine göre beyan edilen zararın izleyen yıllarda indirilmesine bir engel bulunmadığı, geçmiş yıl zararlarının dönemi izleyen yılda indirim konusu yapma hakkı bulunduğu halde beyan edilmemesi halinde sonraki yıllarda indirim konusu yapılabileceğinden davaya konu dönemde kurumlar vergisine konu olabilecek matrah kalmadığı gerekçesiyle tarhiyatı kaldırmasına ilişkin mahkeme kararı onanmıştır.

DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2011/4940, K. 2015/1312 sayılı kararı.

Öte yandan 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 sadece yarısı yıllık beyanname üzerinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

7.1.2. Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararlar

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların indirimine ilişkin hüküm, KVK'nın 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde yer almaktadır. Buna göre;

Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette

bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

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 tutardır.

Yurt dışı faaliyet sonuçlarını genel netice hesaplarına intikal ettirmede faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibariyle genel netice hesaplarına kaydedilecektir. Bu kayıt keyfiyeti mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden dolayı zamanında yerine getirilmemişse, bu kurumun faaliyet sonucu ile ilgili kazancı, tasarruf edebildiği yılda genel netice hesaplarına intikal ettirilecektir.

Tasarruf kriteri, faaliyette bulunulan yabancı ülkede, faaliyet sonuçlarının, o ülke mevzuatına göre hesaplanıp, genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi zorunluluğu ve imkanı çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunun 5'nci maddesinin son fıkrası gereğince; iştirak 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 indirilmesinin kabul edilmediği unutulmamalıdır.

Dava konusu olayda, davacının Bahreyn Şubesinin 2009 yılı faaliyetlerinden kaynaklanan zararının ilgili dönem kurumlar vergisi matrahından indirilmesi talebi davalı idarece, bu şubenin 2009 yılı ticari kazancının 5811 sayılı Kanununun geçici 3'üncü maddesi uyarınca kurumlar vergisinden müstesna olduğundan bahisle 5520 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının hükmüne istinaden kabul edilmeyerek kurumlar vergisi tahakkuku gerçekleştirilmiş ise de, söz konusu fıkrada "istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararın" kurum kazancından indirilemeyeceğinin hükme bağlandığı ancak 5811 sayılı Kanunun geçici 3'üncü maddesi ile yurt dışı şubesi faaliyetinin değil ticari kazancının istisna kapsamına alınmış olması nedeniyle bu şube faaliyetinden doğan zararın kurumlar vergisi matrahından indirilmesinde mevzuata aykırılık bulunmadığı gibi, 5811 sayılı Kanun kapsamında 2009 döneminde elde edilmiş bir ticari kazanç ve bu kazancın Türkiye'ye transferi de söz konusu olmadığından, davacının yurt dışı şubesinin 2009 yılı faaliyeti nedeniyle doğan zararının ilgili dönem kurumlar vergisi matrahından indirilmesi yolunda ihtirazi kayıtla verdiği kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden ihtirazi kayıt dikkate alınmayarak yapılan kurumlar vergisi tahakkukunda hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

DANIŞTAY 4. DAİRESİ, E. 2012/5007 K. 2016/6 sayılı kararı

7.2. Diğer İndirimler

KVK'nın 10'uncu maddesine göre kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

7.2.1. AR-GE ve Tasarım İndirimi

Ar-Ge indirimi gerek KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/a) bendinde gerekse 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Ancak 6728 sayılı Kanunun 58 inci maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere KVK'da yer alan Ar-Ge indirimi müessesi yürürlükten kaldırılmış ve aynı Kanunun 60 ıncı maddesiyle 5746 sayılı Kanuna[18] "Diğer teşvik unsurları" başlıklı 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. Ayrıca bu harcamalar, VUK'ya göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılır.

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.

Öte yandan 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3'üncü maddesinde belirtilen işletmelerce gerçekleştirilen AR-GE, tasarım ve yenilik harcamalarının tamamı Kanunda belirtilen usul ve esaslar dahilinde 31.12.2023 tarihine kadar KVK'nın 10'uncu maddesi uyarınca kurum kazancının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabilecektir.

Diğer taraftan, 9/8/2016 tarihinden önce 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde 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.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının indirimine ilişkin açıklamalara Rehberin izleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

18 5746 sayılı Kanunun adı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" iken, 16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 25 inci maddesiyle "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" şeklinde değiştirilmiştir.

AR-GE faaliyetlerinin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle herhangi bir iktisadi kıymetin oluşmaması veya gayri maddi hakkın ortaya çıkmaması hallerinde, bu faaliyet kapsamında yapılan harcamaların doğrudan gider yazılabileceğine karar verilmiştir.

DANIŞTAY 3. DAİRE, E.2014/1471, K. 2015/10053.

7.2.1.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Uygulanacak Ar-Ge İndirimi

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.

Buna göre 9/8/2016 Tarihinden Önce 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Düzenlemeleri Çerçevesinde Yapılan Başvurulara Konu Projelerle İlgili Olarak KVK'nın Mülga 10/1-a Maddesi Uyarınca İndirim Konusu Yapılacak AR-GE İndiriminin Usul ve Esasları aşağıdaki gibidir:

7.2.1.1.1. AR-GE Faaliyetinin Tanımı ve Kapsamı

Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde işletme bünyesinde yapmış oldukları harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yapılan bir harcamanın AR-GE indirimine konu edilebilmesi için AR-GE faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmekte olup aşağıda belirtilen amaçlara yönelik olmalıdır:

— Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,

— Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,

— Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,

— Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,

— Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

Aşağıda sayılan faaliyetler ise AR-GE faaliyetleri kapsamına girmemektedir:

— Pazar araştırması ya da satış promosyonu,

— Kalite kontrol,

— Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,

— Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,

— İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,

— Biçimsel değişiklikler (şekil, renk, dekorasyon vb. estetik ve görsel değişiklikler),

— Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),

— İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,

— Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,

— Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklâm amaçlı tüketici testleri.

7.2.1.1.2. AR-GE Faaliyetinin Sınırı

AR-GE faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. AR-GE projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren AR-GE projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar AR-GE harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni AR-GE projesi olarak değerlendirilir.

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar AR-GE faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve

seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar AR-GE faaliyeti kapsamı dışındadır.

Yukarıda belirtilen amaçlara yönelik olmayıp, mevcut teknolojinin kullanılmasıyla elde edilen, şekil ve estetiğe yönelik değişiklikler AR-GE faaliyeti kapsamı dışındadır.

7.2.1.1.3. AR-GE Harcamaları

AR-GE indirimine hak kazanmaları için işletmelerin ayrı bir AR-GE departmanı kurmaları zorunlu olup bu departmanlarda kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri, proje bazında sağlanan kredilere ilişkin finansman giderleri, AR-GE faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan (hizmetli ve vasıfsız personel hariç) personelin ücretleri ve bu faaliyetlerin sürdürebilmesi için gereken ve fiilen bu faaliyetler için kullanılan genel gider mahiyetindeki giderler AR-GE harcamaları olarak kabul edilir. Ayrıca doğrudan AR-GE faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan ayni vergi, resim ve harçlar, AR-GE faaliyetleriyle ile ilgili olarak diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemeler de bu mahiyettedir.

Ayrıca doğrudan ve münhasıran AR-GE faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme payları da AR-GE harcaması kapsamındadır.

7.2.1.1.4. AR-GE Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

Örneğin, kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir.

Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkân kalmaması durumunda, kurumun AR-GE faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Örneğin; bir kurum tarafından 3 yıl süreli AR-GE projesi hazırlanarak, ön fizibilite çalışmalarının akabinde, AR-GE faaliyetine başlanılmıştır. İkinci yılın sonunda, kurum AR-GE projesinin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı düşüncesiyle projeden vazgeçme kararı almıştır. Dolayısıyla, projenin başlama tarihinden itibaren aktifleştirilen AR-GE harcamaları, projeden vazgeçildiği tarih itibarıyla doğrudan gider yazılabilecektir.

İster aktifleştirilsin, ister doğrudan gider y**azılsın; ilgili dönemde yapılan AR-GE harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında AR-GE indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.**

7.2.1.1.5. AR-GE İndiriminin Uygulanması

Mükellefler, AR-GE harcamalarının %100'ü oranında hesaplayacakları AR-GE indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. AR-GE indirimi, AR-GE faaliyetine başlandığı andan itibaren hem yıllık beyannamede hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan AR-GE indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan AR-GE İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir.

Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan " AR-GE Projesi Değerlendirme Raporu" nun olumsuz olması halinde, AR-GE indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır.

Mükelleflerin AR-GE projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, AR-GE indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

7.2.1.1.6. Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri

Henüz tamamlanmamış bir AR-GE projesinin, başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

AR-GE indirimi uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir AR-GE projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, AR-GE projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar AR-GE indiriminden yararlanabilecek olup devreden kurumda yapılan AR-GE harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Tamamlanmış bir AR-GE projesinin başka bir kuruma satılması durumunda ise AR-GE projesini devralan kurumun AR-GE indiriminden yararlanması söz konusu değildir.

7.2.1.1.7. Diğer Hususlar

7.2.1.1.7.1. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

AR-GE faaliyetinin esas itibarıyla işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir. Fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaştırılması şartıyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan AR-GE bölümünde yapılan AR-GE faaliyetleri, işletme bünyesinde yapılmış sayılacaktır. İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait AR-GE merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan AR-GE faaliyetleri de bu kapsamda bulunmaktadır.

AR-GE faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde bunlarla ilgili olarak yapılan ödemeler de AR-GE harcaması kapsamında değerlendirilecektir.

7.2.1.1.7.2. Mükelleflerden İstenecek Belgeler ve Diğer Hususlar

AR-GE indiriminden yararlanmak isteyen mükellefler, proje ve uygulama aşamalarında aşağıda belirtilen belgeleri ilgili birimlere göndereceklerdir.

AR-GE indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar AR-GE faaliyetiyle ilgili olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Ek-1'de yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir.

Bakanlık, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, projeyi Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir. Mükellefe, proje bütçesinin %0,3'ü oranında bir tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödemesi için bir yazı gönderilecek, ancak bu tutar 15.000 TL'yi aşmayacaktır.

AR-GE projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yaptıracak, Ek-2'de yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir.

Para–Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan AR-GE yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş AR-GE projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin AR-GE değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'tan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

7.2.1.1.7.3. Projenin AR-GE Projesi Olarak Değerlendirilmemesinin Sonuçları

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca AR-GE projesi olarak değerlendirilmeyen projeler nedeniyle mükellef tarafından haksız yere indirim konusu yapılan tutarlar, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften aranacaktır.

7.2.1.1.7.4. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu

Daha önce belirtildiği üzere 9/8/2016 tarihinden önce 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel

Tebliğinde 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.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca "AR-GE indirimi" ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Mükelleflerin Kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan AR-GE indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu Haziran ayı sonuna kadar bağlı bulundukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. AR-GE proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesinden sonra gelmesi halinde de AR-GE indiriminden yararlanılabilecektir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise AR-GE indiriminden yararlanılamayacaktır.

AR-GE indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, AR-GE indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

7.2.1.1.7.5. Diğer Kurumlardan Sağlanan AR-GE Destekleri

94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı çerçevesinde Para–Kredi Koordinasyon Kurulunun 09.09.1998 tarih ve 98/16 sayılı Kararına istinaden yayımlanan 98/10 sayılı Araştırma–Geliştirme (AR-GE) Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının uzman kurumlar tarafından AR-GE niteliğine sahip olduğu tespit edilen projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerin belli bir oranı hibe şeklinde karşılanmakta veya bu projelere geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlanmaktadır. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan AR-GE harcamaları da AR-GE indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

7.2.1.1.7.6. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde ve Serbest Bölgelerde Yapılan AR-GE Harcamaları

AR-GE indirimi uygulaması açısından, AR-GE departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır. Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan AR-GE departmanlarında yapılan harcamalardan belirtilen kriterlere uyanlar AR-GE indirimi kapsamındadır.

Ancak, KVK'nın 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Dolayısıyla, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen AR-GE faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesinde ya da 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinde yer alan istisnadan yararla-

nılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar AR-GE indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak AR-GE faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla AR-GE indiriminden yararlanılması söz konusu değildir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde yürütülen AR-GE faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve anılan kanunlarda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar AR-GE indirimi kapsamında değerlendirilecektir.

7.2.1.1.7.7. AR-GE İndirimi Uygulamasına İlişkin Örnek

(X) AŞ ilaç üretimi ve satışı faaliyeti ile uğraşmakta ve üretim tesisinde AR-GE departmanı bulunmaktadır. Şirket, yeni bir ilacın üretimi ile ilgili AR-GE projesine 04.02.2016 tarihinde başlamış ve bu projeye yönelik olarak 2019 yılı içinde aşağıdaki harcamaları yapmıştır.

Harcama Türü	Tutarı (TL)
Sadece AR-GE bölümünde çalışan mühendislere ödenen ücret	500.000
Sadece AR-GE bölümünde çalışan hizmetlilere ödenen ücret	200.000
Yarı mamul hesabında bulunan ve kullanılan etken maddenin bedeli	50.000
AR-GE bölümü için alınan makinenin maliyet bedeli	50.000
Sadece AR-GE bölümünde kullanılan makinenin amortisman tutarı	10.000
Genel yönetim giderlerinden AR-GE bölümüne verilen pay	40.000
Yabancı bir şirketten alınan laboratuvar hizmeti bedeli	130.000
AR-GE bölümünde kullanılacak malzemeler için ödenen gümrük vergisi	20.000
Kısmen AR-GE bölümünde kullanılan cihazın amortismanı	30.000
AR-GE bölümüne alınan malzemeler için kullanılan kredinin faizi	15.000
AR-GE bölümüne ayrılan kısmın elektrik, su ve doğalgaz gideri	80.000
TOPLAM	**1.125.000**

(X) AŞ'nin projenin başından itibaren yapılan harcamalarla ilgili olarak daha önce belirtilen koşullar çerçevesinde AR-GE indiriminden yararlanabilmesi için, hazırlayacağı raporu 14.05.2016 tarihine kadar GİB'e göndermiş olması gerekir.

Bu başvuru üzerine GİB tarafından TÜBİTAK'a intikal ettirilecek olan proje raporunun AR-GE kapsamında olduğunun kabul edilmesi durumunda, 04.02.2016 tarihinden itibaren yapılan harcamalar AR-GE indirimine konu edilecektir.

Öte yandan, örnekte belirtilen harcamalardan aşağıda yazılı olanlar AR-GE indiriminden yararlanamaz.

Sadece AR-GE bölümünde çalışan hizmetlilere ödenen ücret	200.000
AR-GE bölümü için alınan makinenin maliyet bedeli	50.000
Genel yönetim giderlerinden AR-GE bölümüne verilen pay	40.000
Kısmen AR-GE bölümünde kullanılan cihazın amortismanı	30.000
TOPLAM	320.000

Bu dört harcama kalemi çıkarıldıktan sonra kalan [1.125.000 – 320.000] 805.000 TL, e-beyannamenin AR-GE indirimi satırına yazılacaktır.

Ayrıca, bu harcamalarla ilgili YMM Raporunun da 30.06.2020 tarihine kadar vergi dairesine ibraz edilmesi zorunludur.

7.2.1.2. 5746 Sayılı Kanunun 3 üncü Maddesine Göre Uygulanacak Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

5746 sayılı Kanunun 6676 sayılı Kanunun 28'inci maddesi[19] ile 16.02.2016 tarihi itibariyle değişik 3'üncü maddesi uyarınca; 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 Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı GVK'nın 89 uncu maddesi uyarınca **31.12.2023** tarihine kadar ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz AR-GE merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan AR-GE ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

Ayrıca bu harcamalar, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip

19 16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle, madde yer alan "AR-GE indirimi" ibaresi "AR-GE ve tasarım indirimi" şeklinde, "AR-GE ve yenilik harcamalarının tamamı ile" ibaresi "AR-GE ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı" şeklinde değiştirilmiş, aynı fıkrada yer alan "500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer AR-GE personeli istihdam eden AR-GE merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan AR-GE ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.

Öte yandan 5746 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin 4 üncü fıkrası hükmü uyarınca 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.

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.

7.2.1.2.1. 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 Cumhurbaşkanının uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümünü 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.

7.2.1.2.2. 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 Cumhurbaşkanının uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümünü 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.

7.2.1.2.3. 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 Cumhurbaşkanınca 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 hizmetleri 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.

7.2.1.2.4. 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'ya 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'ya 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 Ar-Ge indiriminden yararlanan mükellefler, söz konusu Ar-Ge indirimi yanında, ayrıca; 5746 sayılı Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlanamazlar.

7.2.1.2.5. 5746 Sayılı Kanuna Göre Uygulanacak Ek Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesine göre, Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

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 (şu an itibariyle Cumhurbaşkanınca 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. Mezkûr 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.

7.2.1.2.6. 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 tutarının 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.

7.2.1.2.7. 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.

7.2.1.3. 5746 Sayılı Kanunun 3/A Maddesine Göre Uygulanacak Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

6728 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle 5746 sayılı Kanuna 09/08/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen 3/A maddesi hükmü uyarınca; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ünü, 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 yapabileceklerdir. Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilecek, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılabilecektir.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilebilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden AR-GE indirimi hesaplanmayacaktır. 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 alınabilecektir.

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik[20] 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.

7.2.1.4. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, AR-GE merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından AR-GE projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen AR-GE ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

20 14/02/2017 tarih ve 29979 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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. AR-GE veya tasarım merkezlerinde çalışan AR-GE veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının AR-GE veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, AR-GE veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile AR-GE veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.[21]

7.2.1.5. Sigorta Primi Desteği

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli, bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personeli ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

7.2.1.6. Damga Vergisi ve Harç İstisnası

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin 8 inci fıkrası uyarınca; kanun kapsamında yürütülen Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan müstesnadır.

21 16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle, yukarıda yer alan "AR-GE ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır." ibaresi "AR-GE ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır." şeklinde değiştirilmiştir.

7.2.2. Sponsorluk Harcamaları

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 indirilebilecektir.

Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamaların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

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 reklâm harcamalarından farklılık arz etmektedir.

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 reklâm harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklâm ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklâm 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 reklâmlarda kullanması halinde, reklâm faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklâm gideri olarak dikkate alınacaktır.

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.

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. Yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 4'üncü ve 13'üncü maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara ayni ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan 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.

Yönetmeliğin 12'nci maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabileceği; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

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.

Söz konusu nakdi 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;

— İşletmenin varlıklarından ayni olarak yapılan desteğin sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, 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 olması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi ve 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 dâhilinde hizmeti alan kişi veya kanuni temsilcilere imzalatılmış olması gerekmektedir.

Makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında ayni ya da nakdi olarak yapılan harcamalar, kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi 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 dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirecektir.

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.

7.2.3. Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardımlar, gerek Gelir Vergisi Kanununda (89'uncu maddenin birinci fıkrasının 4, 5, 6, 7, 10 ve 11 numaralı bentlerinde) gerekse Kurumlar Vergisi Kanununda (10'uncu maddenin 1 numaralı fıkrasının c, ç, d, e ve f bentlerinde) "diğer indirimler" başlığı altında düzenlenmiştir. Sözü edilen bağış ve yardımlar, gelirin elde edilmesiyle değil harcanmasıyla ilgili bir tasarruftur. Kanunun izin verdiği ölçülerde, izin verilen alanlar ve kişilere yapılan bağış ve yardımlar kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılacaktır. Bu nedenle bağış ve yardımların yapıldıkları zamanlarda muhasebe kayıtlarına "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak kaydedilmesi ve beyannamede ticari bilanço kar/zararına KKEG olarak ilave edilmeleri, kurum kazancının yeterli olması halinde ise beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmeleri gerekmektedir. Bağış ve yardımlar, hem dönem kazancının tespitinde gider, hem de beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınmaları halinde mükerrer olarak dönem kazancından indirilmiş olacaktır. Usulsüzlük cezaları ve cezalı tarhiyatlar ile karşılaşılmaması için bu duruma dikkat edilmesi gerekmektedir.

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; yapılan bağış veya yardımın yabancı para cinsinden olması halinde ise bağış veya yardımın yapıldığı tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru ile hesaplanacak olan Türk parası değeri indirimde esas olarak alınacaktır.

7.2.3.1. Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel

araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır. %5'lik nispetin hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

7.2.3.2. Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile İbadethanelere ve Yaygın Din Eğitimi Verilen Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Eğitim, sağlık ve bakım hizmetleri ile dini hizmetleri geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamalar kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,
- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve ayni bağış ve yardımların,

tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Sözü edilen tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise o yılki kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.

7.2.3.2.1. Kapsam

Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için ya-

pılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancından indirilebilmesi, bu bağış ve yardımların aşağıdaki kamu idare ve kuruluşlarına yapılması halinde mümkündür.

- Genel bütçeli idareler,
- Özel bütçeli idareler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler.

7.2.3.2.2. Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar

Kapsama dahil olan bağış ve yardımların;

— Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu, 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 inşası için yapılan harcama,

— Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,

— Mevcut tesislerin faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,

niteliğinde olması gerekmektedir.

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.

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.

7.2.3.2.3. Kapsam Dışında Kalan Bağış ve Yardımlar

Okul, sağlık tesisi veya öğrenci yurduna ilişkin olarak yapılmış olsa dahi kamu idare ve kuruluşları dışında kalan kurum veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılıp yapılamayacağı veya hangi limitler içinde yapılabileceği genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir.

7.2.3.2.4. Bağış ve Yardımın Belgelendirilmesi

Ayni veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekli ve yeterlidir.

Ayni bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslime ilişkin bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

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.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere yapılan bağışlar, anılan kurumlardan alınan makbuzlara veya bunlar tarafından bankalarda açılan hesaplara yatırıldığına ilişkin alınan banka dekontlarına istinaden kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, bunlar dışındaki diğer dernek veya vakıflara bu amaçla yapılan bağış ve yardımların ise; mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla gerekli harcamaları finanse etmek üzere bağış ve yardım

toplama amacıyla bir organizasyon oluşturulması ve bu hususta mülki idare amirleri ile bir protokol yapılması, nakdi olarak yapılacak bağış ve yardımlar için sadece protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere bir hesap açılması ve yapılan bağış ve yardımların bu hesaba yatırılması, ayni olarak yapılan bağış ve yardımların protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere şartlı olarak makbuz karşılığında yapılması, banka dekontu ile makbuzda hangi amaçla yapıldığına ilişkin bir açıklamanın yer alması, yapılan bağış ve yardımların, sadece yapılacak o işle ilgili olarak mülki idare amirleri gözetim ve denetimi altında kullanılması şartlarıyla, tamamının kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi mümkün olacaktır.

7.2.3.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

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 ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

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

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 kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir. Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunulan vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir.

7.2.3.4. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

7.2.3.5. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış veya Yardımlar

Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığı yapılan **nakdî** bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Anılan Dernek ve Cemiyete yapılacak aynî bağış ve yardımlar ise Rehberin "7.2.3.1. Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, anılan Dernek ve Cemiyetin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

7.2.3.6. Diğer Kanunlarda Yer Alan Bağış ve Yardımlar

7.2.3.6.1. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar

3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu ile bu isim altında bir fon oluşturulmuştur. Bu fonda toplanan paraların ihtiyaç sahiplerine dağıtımı ve Kanun'un amaçları doğrultusunda sair faaliyetlerde bulunmak üzere her il ve ilçede sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları kurulması öngörülmüştür.

3294 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesine göre; "fona ve vakfa yapılacak bağış ve yardımlar, her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Bu bağış ve yardımlar kurumlar ve gelir vergisi matrahından indirilebilir."

Bu hüküm uyarınca gerek fona gerekse sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına yapılan bağışlar ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında indirim olarak dikkate alınabililmektedir.

Ancak hesap dönemleri sonucunun zarar olması halinde, bu fon ve vakıflara yapılan bağış ve yardımlarla dönem zararları büyütülemez veya matrah zarara dönüştüremez.

7.2.3.6.2. Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair 7269 Sayılı Kanuna Göre Afet Felaketzedelerine Yapılacak Bağış ve Yardımlar

7269 sayılı Kanunun 1'inci maddesinde doğal afetler sayılmış ve bu afetlerde zarar gören yerlere yapılacak bağışlarda bu Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Yine bu afetlerin genel hayata etkinliğine ilişkin esasların Bayındırlık ve İskân Bakanlığı'nca hazırlanacak yönetmelikle belirleneceği açıklanmış ve söz konusu afetlerin meydana gelmesinde zararın o yerin genel hayatına etkili olup olmadığına Bayındırlık ve İskân Bakanlığı'nca karar verileceği belirtilmiştir.

Kanun'un 45'inci maddesinde; *"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 *bunların gelir ve kurumlar vergileri mükellefleri tarafından masraf kaydı da caizdir."* hükmü yer almakta olup; bu kapsamda yapılan bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilir.

7.2.3.6.3. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Hakkındaki 2828 Sayılı Kanuna Göre Bu Kuruma ve Kuruluşlara Yapılan Bağış ve Yardımlar

Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu hakkındaki 2828 sayılı Kanunun 18'inci maddesinin (e) bendinde Kuruma yapılacak her türlü nakdi ve ayni bağışlar kurumun gelirleri arasında sayılmıştır.

Kanunun 20. maddesinin (b) bendinde *"Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kurum ve kuruluşlara (Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ve Kuruluşları) makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışların sınırsız olarak gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkündür."* hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu'na yapacağı nakdi bağışlar, sınırsız olarak vergi matrahından indirilebilecektir.

Ancak makbuz karşılığı yapılacak bu bağışların ilgili yıldaki gelir veya kurumlar vergisi matrahını geçmemesi gerekir.

7.2.3.6.4. Üniversitelere ve Yüksek Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağışlar

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun "Mali Kolaylıklar" kenar başlıklı 56'ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde; *"Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar. Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere,*

yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre; üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynî veya nakdî bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

7.2.3.6.5. 222 Sayılı İlköğretim Kanununa Göre İlköğretim Kurumlarına Yapılan Bağış ve Yardımlar

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76'ıncı maddesinde; *"Gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir."* hükmü yer almaktadır.

Buna göre; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ilköğretim kurumlarına makbuz karşılığı yapacakları nakdi bağışlar vergi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilir.

7.2.3.6.6. Türkiye Bilimsel Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) Yapılan Bağışlar

TÜBİTAK'ın kurulmasına ilişkin 278 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde, "Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından TÜBİTAK'a yapılan para bağışları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilebilir." düzenlemesi bulunmaktadır.

Bu nedenle TÜBİTAK'a yapılan nakdi bağışlar gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilir.

7.2.3.6.7. Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumu Kanununa Göre Yapılan Bağışlar

2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu'nun 100'üncü maddesinin a/2, b/3, c/4 ve e/3 bentlerinde yüksek kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılan bağışlar bunların gelirleri arasında sayılmış ve Kanunun 101'inci maddesinde de yüksek kuruma ve bağlı kuruluşlara yapılan bağışların gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yıl içinde verilecek beyannamelerine, masraf kaydedilebileceği hükme bağlanmıştır.

7.2.3.6.8. 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları

4122 sayılı Kanun ve bu Kanuna yönelik olarak çıkarılan Yönetmelik çerçevesinde yapılan ağaçlandırma ve erozyonla mücadeleye ilişkin harcamalarının tamamı, aynı Kanun'un 12'nci maddesi uyarınca indirim konusu yapılabilecektir. Anılan Yönetmeliğin "ödüllendirme ve teşvik" başlıklı 16'ncı maddesinde de aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

"…Bu yönetmelik hükümlerine göre yapılacak ağaçlandırma ve erozyon kontrolü çalışmaları ile her türlü tesis, bakım ve koruma masraflarının tamamı Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahından düşülür."

Bu hükümler gereğince, Yönetmelik kapsamında onaylanmış bulunan uygulama projelerine göre yapılan ağaçlandırma ve erozyon kontrolü harcamaları, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilir.

7.2.3.6.9. 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar

19.11.1983 tarih ve 18226 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 17.11.1983 tarih ve 2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'nun 46/b maddesinde akademiye yapılacak bağışlar düzenlenmiş olup söz konusu madde uyarınca; gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilir.

7.2.3.6.10. 4954 Sayılı Türkiye Adalet Akademisi Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar

31.07.2003 tarih ve 25185 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 23.07.2003 tarih ve 4954 sayılı Türkiye Adalet Akademisi Kanunu'nun 36'ıncı maddesi hükmü uyarınca, gelir veya kurumlar vergisine tâbi mükellefler tarafından Akademiye makbuz karşılığında yapılacak nakdî bağışlar, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilecektir.

7.2.3.6.11. 3388 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar

3388 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu'nun 3'üncü maddesinde Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfına yapılan bağış ve yardımların; her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu ve bu bağış ve yardımların, kurumlar ve gelir vergisi matrahından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

7.2.3.7. Ayın Olarak Yapılan Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesinin (2-b) bent hükmü uyarınca,

- Genel bütçeye dahil dairelere,

- Katma bütçeli idarelere,

- İl özel idarelerine,

- Belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere,

- Üniversitelere,

- Döner sermayeli kuruluşlara,

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına,

- Siyasi partilere,

- Sendikalara,

- Kanunlarla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına,

- Kamu menfaatine yararlı derneklere,

- Tarımsal amaçlı kooperatiflere,

- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara

bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Görüleceği üzere anılan hüküm, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımları sosyal amaçlarla katma değer vergisi istisnası kapsamına almıştır.

Konuya ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (F) bölümünün *"Sosyal amaç taşıyan istisnalar"* başlıklı 2 numaralı bölümünde; 3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde Kanunun (17/1) inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetlerin, KDV'den istisna olduğunun hüküm altına alındığı, söz konusu kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'den istisna olduğu, teslim ve hizmet bedeli ile ilgili herhangi bir alt ya da üst sınır söz konusu olmaksızın istisnanın uygulanacağı açıklanmıştır.

Örnek 1: Bir sanatoryumun bedeli karşılığında aldığı hizmet aracı KDV'ye tabidir. Ancak bu aracın vergi mükellefi olan bir gerçek veya tüzel kişi tarafından sanatoryuma bedelsiz olarak teslimi KDV'den istisnadır.

Örnek 2: Kamu yararına çalışan derneklerden olduğu Cumhurbaşkanlığı Kararı ile onanan (G) Derneği tarafından yaptırılacak olan yükseköğrenim öğrenci yurdu inşaatı için, (H) Yapı Denetim Ltd. Şti. tarafından (G) Derneğine "bedelsiz" olarak verilen "yapı denetimi hizmeti", KDV'den istisnadır.

1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

7.2.4. Girişim Sermayesi Fonu İndirimi

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa 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 imkânı getirilmiştir.

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

7.2.4.1. 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 (İki 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.

7.2.4.2. 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.

Vergi Usul Kanununun 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) AŞ'nin 2018 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, şirket 2018 yılında 170.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin ayrıca, 30.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 50.000 TL istisna kapsamında serbest bölge kazancı, 20.000 TL yatırım indirimi tutarı ve 2014 yılından 30.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

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) AŞ, beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 25/4/2019 tarihine kadar vereceği 2018 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. (A) AŞ'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.

7.2.4.3. 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.

7.2.5. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmet Kazançlarına İlişkin İndirim

KVK'nın 10'uncu maddesinin (ğ) bendinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

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

Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

7.2.5.1. 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, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.

- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mesleki eğitim hizmetleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığına belirleme yetkisi verilmiş olup ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle bu indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, AR-GE, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,

- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

Buna göre, yukarıda yer alan alanlarda verilen mesleki eğitim hizmetleri, indirim kapsamında değerlendirilecektir.

7.2.5.2. 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, 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, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim 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.

7.2.5.3. Hizmetin, Türkiye'den Münhasıran Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum İçin Yapılmış Olması

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim 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.

7.2.5.4. 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.

7.2.5.5. 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.

7.2.5.6. İlgili Bakanlığın İzin ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim Ve Sağlık Hizmetleri ile Mesleki Eğitim Hizmetlerinin Yararlanıcısının Yurt Dışında Olması

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

7.2.5.7. 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.

7.2.5.8. Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, 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.

7.2.5.9. 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-soyadı 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 bulunulan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

7.2.5.10. 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.

7.2.6. Korumalı İşyeri İndirimi

Korumalı işyeri indirimi, 6518 sayılı Kanunun 83'üncü maddesi ile 19.02.2014 tarihinden geçerli olmak üzere KVK'nın 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına eklenen (h) bendinde düzenlenmiştir.

Buna göre; 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.) kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre % 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Cumhurbaşkanı; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Korumalı işyerinin tanımı, 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun'da yapılmış olup; mezkûr Kanun'un 3'üncü maddesinde korumalı iş yeri, "İş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engellilere mesleki rehabilitasyon sağlamak ve istihdam oluşturmak amacıyla Devlet tarafından teknik ve mali yönden desteklenen ve çalışma ortamı özel olarak düzenlenen işyerini ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

Korumalı işyerlerine ilişkin ayrıntılı düzenlemeleri içeren "Korumalı İşyeri Hakkında Yönetmelik", 26.11.2013 tarih ve 28833 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

7.2.7. Sermaye Artırımında İndirim

27/3/2015 tarihli ve 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 8'inci maddesiyle KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ı) bendinde; finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50›sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

7.2.7.1. İndirimin Kapsamı

Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında, 1/7/2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden, ilgili hesap döneminin sonuna kadar KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi hükmüne göre hesaplanacak tutar dikkate alınacaktır.

Bu indirim uygulamasında,

a) Nakdi sermaye artışı, sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmını,

b) Ticari krediler faiz oranı, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağır-

lıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve TCMB 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 oranını,

c) Süre, 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) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranını,

ifade etmektedir.

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacağı tabiidir.

Bununla birlikte;

— Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,

— Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,

— Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,

— Ortaklarca veya 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,

indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 4/5/2019 tarihinde, %50 oranında ortağı olan (D)'ye 1.000.000 TL borç vermiş olup bu tutarı "Ortaklardan Alacaklar" hesabında izlemektedir. 15/7/2019 tarihinde (A) Ltd. Şti.'nin sermayesinin nakdi olarak 2.000.000 TL artırılması kararı alınmış ve bu tutarın %25'i olan 500.000 TL aynı tarihte ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Nakdi sermaye artışına ilişkin karar 22/7/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. (D) sermaye taahhüdünün geri kalan 750.000 TL'sini 31/7/2019 tarihinde ortağı olduğu (A) Ltd. Şti.'nin banka hesabına yatırmak suretiyle yerine getirmiş olup şirketten 4/5/2019 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TL tutarındaki borcunu henüz ödememiştir.

Ortaklar tarafından, kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacağından, (D) tarafından sermaye taahhüdüne ilişkin olarak ödenen 1.000.000 TL için, (D)'nin 4/5/2019 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TL borç ödeninceye kadar (bu borcun kısım kısım ödenmesi halinde ödenmeyen tutar ile sınırlı olmak üzere) indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

7.2.7.2. İndirimden Yararlanacak Olanlar

İndirimden finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere, şartları sağlayan sermaye şirketlerinin yararlanabilmeleri mümkündür. Dolayısıyla finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri bu indirimden yararlanamayacaktır.

7.2.7.3. İndirim Uygulaması

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanılan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Cumhurbaşkanınca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Kurum kazancından indirilebilecek tutar	=	Nakdi Sermaye Artışı	x	Ticari Krediler Faiz Oranı	x	İndirim Oranı	x	Süre

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.

7.2.7.4. Sermaye Artırımının Tescili ve Artırılan Tutarın Şirketin Banka Hesabına Yatırılması

Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir.

İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Nakden taahhüt edilen sermayenin;

— Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,

— Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi,

esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.

Örnek 1: (B) AŞ'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 15/7/2019 tarihinde karar alınmış olup şirket ortaklarından (F)'nin taahhüt ettiği tutar 2.000.000 TL, (K)'nın taahhüt ettiği tutar ise 4.000.000 TL'dir. Taahhüt edilen tutarların %25'i olan 1.500.000 TL 30/7/2019 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmış ve daha sonra sermaye artırım kararı 3/8/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Şirket ortağı (F) taahhüt ettiği sermayenin kalan kısmı olan 1.500.000 TL'yi, sermaye artırımına ilişkin kararın tescil tarihinden sonra, 6/8/2019 tarihinde, şirketin diğer ortağı (K) ise taahhüt ettiği sermayenin kalan 3.000.000 TL'lik kısmını 9/11/2019 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmıştır. (B) AŞ'nin yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2019 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %12,02'dir.

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce (B) AŞ'nin banka hesabına yatırılan sermaye taahhüdünün %25'lik kısmı için bu kararın tescil tarihi olan 3/8/2019 tarihi esas alınmak suretiyle indirimden faydalanılması mümkündür.

Kararın tescil tarihinden sonra ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılan sermaye taahhütleri için ise bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihler dikkate alınarak indirim tutarı hesaplanacaktır.

Sermaye artırımına ilişkin karar 3/8/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirildiğinden, taahhüt edilen sermayenin kararın tescil tarihinden önce şirketin banka hesabına yatırılan 1.500.000 TL'lik kısmı için bu aydan itibaren yılsonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 1.500.000 TL x 0,1202 x 0,50 x (5/12)
= 37.562,50 TL

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten sonra, taahhüt edilen sermayenin 1.500.000 TL'lik kısmı (F) tarafından 6/8/2019 tarihinde, kalan 3.000.000 TL'lik kısmı ise şirketin diğer ortağı (K) tarafından 9/11/2019 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmış olduğundan; bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldıkları aylardan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

(F) tarafından yatırılan tutar için,

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 1.500.000 TL x 0,1202 x 0,50 x (5/12)
= 37.562,50 TL

(K) tarafından yatırılan tutar için,

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

= 3.000.000 TL x 0,1202 x 0,50 x (2/12)

= 30.050,00 TL

Dolayısıyla, 2019 hesap döneminde 6.000.000 TL'lik sermaye artırımı üzerinden hesaplanan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak toplam indirim tutarı (37.562,50 TL + 37.562,50 TL + 30.050,00 TL=) 105.175,00 TL olacaktır.

Ayrıca, (B) AŞ 2020 hesap döneminde sermaye azaltımına gitmediği ve diğer şartları da sağladığı takdirde 6.000.000 TL'lik bu sermaye artırımının tamamı üzerinden 12 ay için indirim tutarı hesaplayabilecektir.

Örnek 2: 22/12/2019 tarihli genel kurul kararı ile (C) AŞ'nin sermayesinin 12.000.000 TL artırılmasına karar verilmiş ve bu tutarın %25'i olan 3.000.000 TL 29/12/2019 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Söz konusu genel kurul kararı 13/1/2020 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek sermaye taahhüdünün kalan 9.000.000 TL'si nakit olarak 29/1/2020 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. (C) AŞ'nin indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı %50 olup 2020 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %30'dur.

Sermaye artırımına ilişkin karar her ne kadar 2019 hesap döneminde alınmış olsa da bu kararın ticaret siciline tescili 13/1/2020 tarihinde gerçekleştirildiğinden, taahhüt edilen sermayenin 29/12/2019 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmış olan %25'lik kısmı için 2019 hesap dönemi itibarıyla indirimden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, sermaye artırımına ilişkin karar Ocak 2020 döneminde ticaret siciline tescil edildiğinden ve sermaye taahhüdünün kalan kısmının tamamı da bu dönemde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmış olduğundan, 2020 hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde (C) AŞ, sermayesinin nakden artırılan tutarının tamamı üzerinden indirim uygulamasından faydalanabilecektir.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

= 12.000.000 TL x 0,30 x 0,50 x (12/12)

= 1.800.000 TL

(C) AŞ 2020 hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde 1.800.000 TL'lik tutar için indirim uygulamasından yararlanabilecektir.

7.2.7.4.1. Sermaye Avanslarının Durumu

İleride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye taahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların;

a) Banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmesi ve

b) 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.

Dolayısıyla, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün değildir. Ayrıca, 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.

Örnek: (B) AŞ'nin ortaklarından Bay (T)'nin, şirketin yürüttüğü proje için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanması amacıyla ve ileride sermayeye eklenmek üzere 10/5/2019 tarihinde şirketin banka hesabına yatırdığı 1.000.000 TL tutarındaki sermaye avansı, (B) AŞ tarafından 10/5/2019 tarihinde "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabına kaydedilmek suretiyle şirket kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Daha sonra (B) AŞ'nin nakdi sermaye artışına ilişkin karar 30/6/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek söz konusu tutarla ilgili sermaye artırımına ilişkin gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.

Buna göre, ortak Bay (T) tarafından 10/5/2019 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılan ve aynı tarihte "Diğer Sermeye Yedekleri" hesabına kaydedilerek şirket kayıtlarına geçirilen bu tutar için nakdi sermaye artışına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği 30/6/2019 tarihinden itibaren indirim uygulamasından yararlanılması mümkündür.

7.2.7.5. Her Bir Hesap Dönemi İçin 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 hâlinde nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Örnek: (BA) AŞ'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 3/8/2019 tarihli genel kurul kararı 24/8/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün tamamı ortaklarca bu ay içinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

(BA) AŞ 2019 hesap döneminde 5 aylık süre için indirimden yararlanacak ve şartları sağlamaya devam ettiği sürece artırılan bu sermaye tutarı dolayısıyla izleyen hesap dönemlerinde de bu indirimden yararlanabilecektir.

7.2.7.6. Kazanç Yetersizliği Nedeniyle İndirim Konusu 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.

Örnek: 2019 hesap döneminde gerçekleştirdiği nakdi sermaye artışları üzerinden 50.000 TL indirim tutarı hesaplamış olan (D) AŞ bu hesap dönemindeki mali zararı nedeniyle indirimden yararlanamamıştır.

(D) AŞ'nin 2019 hesap döneminde kazanç yetersizliği nedeniyle kurum kazancından indiremediği 50.000 TL'lik indirim tutarı sonraki dönemlere devredecektir. İzleyen dönemlerde kazancın bulunması halinde, 2019 hesap döneminde indirilemeyen bu tutar herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın ilgili dönem matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

7.2.7.7. Sermaye Azaltımı

Bu 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.

Öte yandan, nakdi sermaye artışı yapılmadan önce sermaye şirketlerinin sermaye azaltımına gitmiş olmaları halinde, bu indirimin hesaplanmasında azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısım dikkate alınmayacaktır.

Örnek: (E) AŞ'nin sermayesinin 150.000 TL artırılmasına ilişkin olarak 9/5/2019 tarihinde genel kurul kararı alınmış, sermaye taahhüdünün %25'i olan 37.500 TL 11/5/2019 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Karar, 23/5/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek, taahhüt edilen sermayenin geri kalan kısmı olan 112.500 TL ise ortaklarca nakit olarak 27/6/2019 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. (E) AŞ'nin yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2019 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %12,02'dir.

(E) AŞ'nin sermayesinin 120.000 TL azaltılmasına ilişkin genel kurul kararı 10/7/2022 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir.

(E) AŞ'nin 2019 hesap döneminde yararlanabileceği indirim tutarı; taahhüt edilen sermayenin 37.500 TL'lik kısmı için kararın tescil tarihi olan 23/5/2019 tarihi, 112.500 TL'lik kısmı için ise bu tutarın ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırıldığı 27/6/2019 tarihi dikkate alınarak hesaplanacaktır.

37.500 TL için;

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 37.500 TL x 0,1202 x 0,50 x (8/12)
= 1.502,5 TL

112.500 TL için;

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 112.500 TL x 0,1202 x 0,50 x (7/12)
= 3.944,07 TL

(E) AŞ 2019 hesap döneminde (1.502,5 TL + 3.944,07 TL=) 5.446,57 TL'lik indirim tutarını kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapabilecektir. 2020 ve 2021 hesap dönemlerinde ise diğer şartların da sağlanması kaydıyla, TCMB tarafından bu dönemler için açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınmak suretiyle söz konusu nakdi sermaye artışı üzerinden 12 ay için indirim tutarı hesaplanabilecektir.

10/7/2022 tarihinde sermaye azaltımı yapılmış olduğundan Ocak-Temmuz 2022 dönemi için 150.000 TL›lik sermaye tutarı üzerinden, Ağustos-Aralık 2022 dönemi için ise sermaye azaltımı dikkate alınmak suretiyle (150.000 TL – 120.000 TL=) 30.000 TL›lik sermaye tutarı üzerinden indirim tutarı hesaplanabilecektir.

Öte yandan, (E) AŞ sonraki dönemlerde sermaye artırımına gitmesi halinde, şartları taşıması kaydıyla, artırılan bu sermaye tutarları için indirim uygulamasından yararlanabilecektir.

7.2.7.8. İndirim Uygulamasına ilişkin Cumhurbaşkanına Verilen Yetki ve İndirim Oranları

KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinin dördüncü paragrafı ile Bakanlar Kuruluna (şu an için Cumhurbaşkanına) verilen yetki 26/6/2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.

Anılan Bakanlar Kurulu Kararında genel indirim oranı %50 olarak belirlenmiş olup durumlarına göre sermaye şirketleri bu orana aşağıdaki oranları eklemek suretiyle indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.

Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinde indirim oranı, indirimden yararlanılan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu AŞ nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı;

- %50 ve daha az olan şirketler için 25 puan,
- %50'nin üzerinde olan şirketler için ise 50 puan,

ilave edilmek suretiyle uygulanacaktır.

Örnek: (F) AŞ'nin yetkili organı 6/7/2019 tarihinde 6.000.000 TL nakdi sermaye artırımı kararı almış; nakden taahhüt edilen sermayenin %25'i olan 1.500.000 TL ortaklarca 3/8/2019 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Söz konusu karar 12/8/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün geri kalan kısmı olan 4.500.000 TL Ağustos 2019 döneminin sonuna kadar şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

(F) AŞ'nin 31/12/2019 tarihi itibarıyla Merkezi Kayıt Kuruluşu AŞ nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen paylarının nominal tutarının çıkarılmış sermayesine oranı %40 olup 2019 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %12,02'dir.

Buna göre, (F) AŞ'nin gerçekleştirdiği nakdi sermaye artışı nedeniyle indirim uygulamasında dikkate alacağı indirim oranı, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, (%50 + %25=) %75 olacaktır.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

= 6.000.000 TL x 0,1202 x 0,75 x (5/12)

= 255.375 TL

Öte yandan, (F) AŞ'nin Merkezi Kayıt Kuruluşu AŞ nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen paylarının nominal tutarının çıkarılmış sermayesine oranının %80 olması halinde, indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı (%50 + %50=) %100 olacaktır.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

= 6.000.000 TL x 0,1202 x 1 x (5/12)

= 300.500 TL

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.

Örnek: (G) AŞ'nin yetkili organı tarafından 28/8/2019 tarihinde 24.000.000 TL nakdi sermaye artırımı kararı alınmış olup nakden taahhüt edilen sermayenin %25'i olan 6.000.000 TL, 8/9/2019 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Söz konusu karar 15/9/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün geri kalan kısmı aynı yılın Eylül ayının sonuna kadar ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Diğer taraftan, (G) AŞ nakdi sermaye artırımından sağladığı bu kaynağın 10.000.000 TL'lik kısmını, aynı yılın Eylül ayında 9.000.000 TL sabit yatırım tutarı içeren yatırım teşvik belgeli sanayi tesisi yatırımında kullanmıştır.

(G) AŞ'nin Merkezi Kayıt Kuruluşu AŞ nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen paylarının nominal tutarının çıkarılmış sermayesine oranı %80 olup 2019 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %12,02'dir.

Buna göre, (G) AŞ'nin Merkezi Kayıt Kuruluşu AŞ nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen paylarının nominal tutarının çıkarılmış sermayesine oranı %80 olduğu için indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı (%50 + %50=) %100 olacaktır.

Öte yandan, (G) AŞ'nin nakdi sermaye artırımının, yatırım teşvik belgeli sanayi tesisi yatırımında kullanılmış olan 10.000.000 TL'sinin 9.000.000 TL'lik kısmı sabit yatırım tutarına ilişkin olduğundan, bu tutarla sınırlı olmak üzere indirim oranı 25 puan ilave edilmek suretiyle (%50 + %50 + %25=) %125 olarak dikkate alınacaktır.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 9.000.000 TL x 0,1202 x 1,25 x (4/12)
= 450.750 TL

Kalan (24.000.000 TL – 9.000.000 TL=) 15.000.000 TL'lik sermaye artırımı için indirim oranı ise (%50 + %50=) %100 olarak dikkate alınacaktır.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 15.000.000 TL x 0,1202 x 1 x (4/12)
= 601.000 TL

Dolayısıyla, (G) AŞ'nin 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu edebileceği toplam tutar (450.750 TL + 601.000 TL=) 1.051.750 TL'dir.

7.2.7.9. İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının birinci maddesinin üçüncü fıkrasında indirim uygulamasında dikkate alınmak üzere farklı indirim oranları belirlenmiştir.

- Gelirlerinin %25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Örnek: (H) AŞ 29/7/2019 tarihinde 10.000.000 TL nakdi sermaye artırımı kararı almış ve bu karar 14/8/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Ancak, (H) AŞ'nin 2019 hesap dönemine ait gelir tablosundan, gelirlerinin %55'inin şirketin bankalarda yer alan vadeli mevduat hesaplarına işleyen faiz gelirleri ile iştiraklerden elde edilen kar payları toplamından oluştuğu görülmektedir.

Buna göre, (H) AŞ'nin gelirlerinin %25'inden fazlası pasif nitelikli gelirlerden oluştuğu için nakdi sermaye artışı nedeniyle indirilebilecek tutarın hesaplanmasında 2019 hesap dönemi için dikkate alınacak indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

- Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Örnek: (K) AŞ 7/6/2019 tarihinde 2.000.000 TL nakdi sermaye artırımı kararı almış ve bu karar 10/8/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. (K) AŞ'nin nakdi sermaye artırımı kararının tescil edildiği hesap döneminin son günü itibarıyla aktif toplamının %57'sinin bağlı menkul kıymetler, iştirakler ve bağlı ortaklıklardan oluştuğu görülmektedir. Dolayısıyla, (K) AŞ'nin aktif toplamının %50'sinden fazlası bağlı menkul kıymetler, iştirakler veya bağlı ortaklıklardan oluştuğu için 2019 hesap dönemine ilişkin indirilebilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alınacak 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.

Örnek 1: (L) AŞ 10/9/2019 tarihinde 1.000.000 TL nakdi sermaye artırımında bulunmuş, nakdi sermaye artırımından sağladığı bu kaynağın 400.000 TL'sini 22/10/2019 tarihinde, yeni kurulan ve ortağı olduğu (KL) Ltd. Şti.'ne sermaye olarak koymuştur.

(L) AŞ 1.000.000 TL tutarındaki nakdi sermaye artırımının, yeni kurulan (KL) Ltd. Şti.'ne sermaye olarak koyduğu 400.000 TL'si için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı %0 olacaktır. Ancak, (L) AŞ kalan 600.000 TL'lik sermaye artırımı için, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, ilgili dönemde tespit edilecek orana göre indirim uygulamasından yararlanabilecektir.

Örnek 2: 17/9/2019 tarihinde 5.000.000 TL nakdi sermaye artırımında bulunan (T) AŞ sağladığı bu kaynağın 2.000.000 TL'sini ortağına 27/10/2019 tarihinde borç olarak vermiştir.

(T) AŞ'nin 5.000.000 TL tutarındaki nakdi sermaye artırımının, ortağına borç olarak verdiği 2.000.000 TL'si için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı %0 olacaktır. Ancak nakdi sermaye artırımının kalan 3.000.000 TL'lik kısmı için, diğer şartların sağlanması kaydıyla, tespit edilecek orana göre indirim uygulamasından yararlanabilecektir. Öte yandan, borç olarak verilen 2.000.000 TL'nin kısmen veya tamamen tahsil edildiği dönemden itibaren, tahsil edilen tutarla sınırlı olmak üzere indirim uygulamasından faydalanılması mümkündür.

- 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.

Örnek: 201/1/118 tarihinde 1.000.000 TL nakdi sermaye artırımında bulunan (M) AŞ 23/10/2019 tarihinde 800.000 TL bedelle bir arsa satın almıştır.

Buna göre, (M) AŞ şartların sağlanması kaydıyla 2018 hesap döneminde 12 ay olarak ve genel indirim oranı dikkate alınmak suretiyle indirim uygulamasından yararlanabilecektir. 2018 hesap döneminde 1.000.000 TL'lik nakdi sermaye artırımı dolayısıyla 10 ay genel indirim oranı dikkate alınacak, kalan 2 aylık sürede ise 23/10/2019 tarihinde arsa alımında kullanılan 800.000 TL tutarla sınırlı olmak üzere indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

- 9/3/2015 tarihinden KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinin yürürlüğe girdiği 1/7/2015 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.

Örnek: 15/4/2015 tarihinde 4.000.000 TL tutarında sermaye azaltımına gitmiş olan (N) AŞ'nin yetkili organınca 7/7/2015 tarihinde 10.000.000 TL'lik nakdi sermaye artırımı kararı alınmış olup bu tutarın %25'i olan 2.500.000 TL aynı tarihte ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Söz konusu karar 15/7/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün geri kalan kısmı olan 7.500.000 TL nakit olarak 29/7/2015 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

Buna göre, (N) AŞ şartları taşıması halinde, nakdi sermaye artırımının sadece (10.000.000 TL – 4.000.000 TL=) 6.000.000 TL'lik kısmı için genel indirim oranını dikkate alarak indirim uygulamasından yararlanabilecek olup kalan 4.000.000 TL'lik tutar için ise indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

7.2.7.10. Sermaye Artırımında İndirim Uygulamasında Dikkate Alınacak Faiz Oranı

47 No'lu Kurumlar Vergisi Sirkülerinde ise **2017** hesap dönemine ilişkin olarak sermaye artırımında indirim uygulamasında dikkate alınacak faiz oranı **%17,06** (yüzde onyedi virgül sıfıraltı) olarak açıklanmıştır.

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.

2019 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarının hesaplanmasında Merkez Bankası tarafından 27.12.2019 tarihi itibariyle ilan edilen faiz oranı olan **%12,02** dikkate alınacaktır.

7.2.7.11. Diğer Hususlar

- İndirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için 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 TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranını dikkate alarak indirimden yararlanabileceklerdir.

- 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.

7.2.8. Teknogirişim Sermayesi Desteği

5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında; 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 Türk Lirasına kadar **teknogirişim sermayesi desteğinin** hibe olarak verileceği hüküm altına alınmıştır.

5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrasına 01/03/2016 tarihinden geçerli olmak üzere 6676 sayılı Kanunun 28'inci maddesi ile eklenen hüküm ile 100.000 TL'lik söz konusu 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 yetkili kılınmıştır. 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 Türk Lirasını geçemez. Bu tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Ayrıca 6676 sayılı Kanunun 28'inci maddesi ile 01/03/2016 tarihinden geçerli olmak üzere 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesine eklenen hükümler ile teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmını 193 sayılı Kanunun 89'uncu maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve 5520 sayılı Kanunun 10'uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate almaları imkânı getirilmiştir. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamayacaktır.

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.

Bu oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmış olup; 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 edilecektir.

7.2.9. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunanlara Sağlanan Sermaye Destekleri

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa 01/03/2016 tarihinden geçerli olmak üzere 6676 sayılı Kanunun 15'inci maddesi ile eklenen geçici 4'üncü madde hükmü uyarınca; 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde 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 yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak üzere, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamayacaktır.

Sermaye desteğinin sağlandığı dönemde herhangi bir suretle indirime konu edilemeyen tutarın izleyen hesap dönemlerine devretmesi mümkün bulunmamaktadır.

İndirim uygulamasından geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkündür.

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. Yönetmelikte;

- 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 sağlanmasının zorunlu olduğu,
- 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.

Geçici 4'üncü Maddede yer alan oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmış olup; bu kapsamdaki 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 edilecektir.

7.3. Yurtdışında Hizmet Veren İşletmelerde İndirim

15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 13 üncü maddesiyle, 193 sayılı GVK'nın mülga 33 üncü maddesi başlığı "Yurtdışında hizmet veren işletmelerde indirim" olacak şekilde yeniden düzenlenmiş ve yurt dışına hizmet veren işletmelerin istihdam ettikleri hizmet erbabının ücretlerine ilişkin indirim uygulamasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir.

Söz konusu düzenleme 1/1/2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

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

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

Maddede yer alan %85 oranını, hizmet alanları itibarıyla veya kazanç tutarına bağlı olarak ayrı ayrı veya birlikte %50'ye kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

02.10.2016 tarih ve 29845 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 293 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde söz konusu indirim uygulaması hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

7.3.1. Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerin İstihdam Ettikleri Hizmet Erbabının Ücretlerine İlişkin İndirim Uygulaması

193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilebilecektir.

Yurt dışına hizmet veren işletmelerin, istihdam ettikleri personelin ücretlerine ait stopaj indiriminden yararlanabilmeleri için aşağıda belirtilen faaliyetlerde bulunmaları gerekmektedir:

a) Münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.

b) İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında yürütülen hizmetler.

c) İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Mükellefler, işletmelerinde ikinci fıkrada belirtilen hizmetlerden sadece birisini verebilecekleri gibi şartları taşımak kaydıyla birden fazlasını da verebileceklerdir.

Söz konusu hizmetlerin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi gerekmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan kazanç indiriminden yararlanmalarına ilişkin esaslar 31/12/2012 tarihli

ve 28514 dördüncü mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:7)'nde yer almaktadır.

7.3.2. İndirimden Faydalanma Şartları

İndirimin hesabında, 193 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinde belirtilen faaliyet alanlarında istihdam edilen hizmet erbabının ücretleri üzerinden hesaplanan gelir stopaj vergisi esas alınacaktır. Bu tutardan, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsuba konu edilecektir.

İndirimden aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanılacaktır:

a) 3 üncü maddede sayılan alanlarda faaliyette bulunan işverenlerin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması gerekmektedir.

1) Toplam hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olduğu, her hesap dönemi sonundaki gelir tablosunda yer alan yurt içi ve yurt dışı net satışlara ilişkin tutarlar esas alınarak tespit edilecektir. Yurt dışından elde edilen hasılatı, toplam hasılatın içindeki oranı %85' in altında kalan işletmelerin indirimden yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

2) İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak hasılatın tespiti açısından, kayıtların ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir.

b) İndirimin hesabında, münhasıran indirim kapsamında bulunan faaliyetlerde istihdam edilen ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ilişkin ücretler esas alınacak olup fiilen söz konusu işlerde istihdam edilmeyenler ile destek personeline ait ücretler dolayısıyla indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

c) Fatura veya benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri (yurt dışı mukimi kişi veya kurum) adına düzenlenmesi gerekir. 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.

ç) 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. İlgili Bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

7.3.3. İndirim Tutarı

Mükelleflerin, indirim kapsamında bulunan faaliyetlerinden kaynaklanan ücret ödemelerini ait olduğu dönemin muhtasar beyannamesine dahil etmeleri ve bunlara ilişkin olarak hesaplanan gelir stopaj vergilerini faaliyetin yapıldığı yıl içinde ödemeleri gerekmektedir.

İndirim tutarı, faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan tutardır.

Hizmet erbabının ücretlerine öncelikle 193 sayılı Kanunun 32 nci maddesi ve 4/12/2007 tarihli ve 26720 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 265)'nde belirtilen esaslara göre belirlenen asgari geçim indirimi uygulanacaktır.

İndirim tutarı, asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan vergi tutarından, mahsup edilecektir.

İndirim tutarı her bir hizmet erbabı için ayrı ayrı ve her bir yıl için şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlı olarak hesaplanacaktır.

Bu indirimden, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, faaliyetin yapıldığı takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle yararlanılacaktır. Örneğin, 2018 yılına ilişkin olarak faaliyet gösteren ve indirim uygulamasına ilişkin şartları haiz olan bir gelir vergisi mükellefi, 2019 yılı Nisan vergilendirme döneminden 2020 yılı Mart vergilendirme dönemine (bu dönemler dahil) indirim uygulamasından yararlanabilecektir. 2019 yılında da mezkur şartların gerçekleşmesi durumunda müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimden yararlanılabileceği tabiidir.

İndirim uygulaması üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan, Mayıs, Haziran vergilendirme dönemine ilişkin olarak Temmuz ayında verilecek muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden toplam vergiler üzerinden yapılabilecektir.

İndirim uygulamasına konu hak kazanılmış tutarların herhangi bir sebeple muhtasar beyanname üzerinden mahsup edilememesi durumunda mahsup edilemeyen tutarların, takip eden vergilendirme dönemlerinde de muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsubu mümkündür.

7.3.4. Bildirim ve Beyan

Yurt dışına hizmet veren işletmelerden indirim şartlarını taşıyanlarca, indirim tutarının hesaplaması amacıyla istihdam ettikleri hizmet erbabının (destek personeli hariç) bilgileri ile hizmet erbabının ücretleri, tevkif edilen vergi ve indirim tutarına ilişkin bilgilerin yer aldığı, 293 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği eki Ek-1-"Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Uygulamasına İlişkin Bildirim" doldurulacaktır.

Bu bildirimin, gelir vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı yılı takip eden yılın Mart ayında verilecek muhtasar beyanname (Üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan ayında), kurumlar vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı hesap dönemini takip eden yılın dördüncü ayında verilecek muhtasar beyanname ekinde, e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kâğıt ortamında yetkili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemi uygulayan mükellefler için bildirimin verilme süresi, özel hesap dönemi dikkate alınarak belirlenecektir.

193 sayılı Kanunun 33 üncü maddesi kapsamında yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirilecek tutarlar, aylar itibarıyla söz konusu bildirimin "Mahsup Edilecek Tutara İlişkin Bilgiler" bölümünde gösterilecektir. Bu bölümün son sütununda yer alan genel toplam tutarı, muhtasar beyannamenin "Matrah ve Vergi Bildirimi" Tablosunun "Mahsup Edilen Vergiler" bölümünün 25 numaralı "GVK'nın 33 üncü maddesi kapsamında mahsup edilecek kesinti tutarı" satırına aktarılacaktır.

Vergi dairelerince, indirim talebinde bulunan mükelleflerin yıl içinde her vergilendirme dönemi itibarıyla ücretler üzerinden tevkif ettikleri vergilerin beyan edilip edilmediği ile ödenip ödenmediği hususları kontrol edilecektir.

ÖRNEK 1: 2019 yılında, yurt dışına mimarlık hizmeti veren (A) firması, toplam hasılatının %85'ini yurt dışından elde etmiş ve indirime ilişkin diğer şartları da sağlamıştır. (A) Firmasının 2019 yılında aylık 5.000 TL ücret ödediği bekâr hizmet erbabına ilişkin vergilendirme ve indirim uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

2019 yılı Ocak ayına ilişkin işlemler

Hizmet erbabının aylık brüt ücreti	5.000,00 TL
Hizmet erbabının Ocak ayı vergi matrahı [5.000-(5.000x%15 SGK işçi payı =750)]	4.250,00 TL
Hesaplanan vergi (artan oranlı) (4.250,00x%15)	637,50 TL
Asgari geçim indirimi(*)	191,88 TL
Ocak vergilendirme dönemine ilişkin vergi dairesine ödenen vergi tutarı	445,62 TL

Mükellefin faydalanacağı indirim tutarının hesabı

2019 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergi matrahı(**)	2.174,64 TL
2019 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergisi (2.174,64 x %15=)(**)	326,20 TL
(A) Firmasının 2020 yılının Nisan vergilendirme döneminde yararlanacağı indirim tutarı	326,20 TL

(*) Bekar hizmet erbabı için, 2019 yılı asgari geçim indirimi tutarıdır.

(**)2019 yılında uygulanan brüt asgari ücret 2.558,40 TL ve asgari ücretin vergi matrahı 2.174,64 TL'dir.

(A) Firması, 2020 yılının Mart ayı içinde verdiği muhtasar beyanname ekinde, 293 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği eki Ek-1'deki bildirimi vergi dairesine vermiştir. Vergi dairesince de gerekli kontroller yapılarak indirime ilişkin şartların mevcut olduğu anlaşılmıştır.

(A) Firmasının, 5.000 TL ücret alan hizmet erbabı için indirimden yararlanacağı tutar en fazla 326,20 TL olacaktır.

(A) Firması, indirim tutarı olan 326,20 TL'yi 2019 takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği aydan sonraki vergilendirme dönemi olan Nisan 2020 dönemine ilişkin olarak Mayıs ayında verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edecektir.

ÖRNEK 2: (D), 2019 yılında yurt dışına yazılım hizmeti veren (B) AŞ'de asgari ücretle çalışmaktadır. (D), evli ve 2 çocuklu olup eşi çalışmamaktadır.

(B) A.Ş. toplam hasılatının %85'ini yurt dışından elde etmiş indirime ilişkin diğer şartları da sağlamıştır. (B) A.Ş.'nin 2019 yılı Şubat ayında asgari ücret ödediği hizmet erbabına ilişkin vergilendirme ve indirim uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

2019 yılı Şubat ayına ilişkin işlemler

Hizmet erbabının aylık brüt ücreti	2.558,40 TL
Hizmet erbabının vergi matrahı [2.558,40 -(2.558,40*%15=383,76)]	2.174,64 TL
Hesaplanan vergi (artan oranlı)	326,20 TL
Asgari geçim indirimi (*)	287,82 TL
Şubat vergilendirme dönemine ait vergi dairesine ödenen vergi tutarı	38,38 TL

Mükellefin faydalanacağı indirim tutarının hesabı

2019 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergi matrahı(**)	2174,64 TL
2019 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergisi (2.174,64%15=)(**)	326,20 TL
(B) A.Ş.'nin 2020 yılının Mayıs vergilendirme dönemine ilişkin yararlanacağı indirim tutarı	38,38 TL

(*) Evli eşi çalışmayan 2 çocuklu hizmet erbabı için, 2019 yılı asgari geçim indirimi tutarıdır.

(**)2019 yılında uygulanan brüt asgari ücret 2.558,40 TL ve asgari ücretin vergi matrahı 2.174,64 TL'dir.

Anılan şirket, 2020 yılının Nisan ayında verdiği muhtasar beyanname ekinde, 293 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği eki Ek-1'deki bildirimi vergi dairesine vermiştir. Vergi dairesince de gerekli kontroller yapılarak indirime ilişkin şartların mevcut olduğu anlaşılmıştır.

(B) A.Ş.'nin, asgari ücretli olan hizmet erbabı için indirimden yararlanacağı tutar en fazla 38,38 TL olacaktır.

(B) A.Ş. indirim tutarı olan 38,38 TL'yi, 2019 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği aydan sonraki vergilendirme dönemi olan Mayıs 2020 vergilendirme dönemine ilişkin olarak Haziran ayında verdiği muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup edecektir.

8. BEYAN ESASI

8.1. Beyannamenin verilmesi

Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verecektir. Mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veyahut kendilerine doğrudan doğruya bağlı sair işyerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır.

Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelerin her biri için bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek veya vakıflar tarafından ayrı beyanname verilmesi gerekecektir. Bu nedenle, söz konusu kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir.

İktisadi işletmelerin ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması halinde ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir. Aynı faaliyet alanında farklı işyerlerinde faaliyette bulunulması halinde ise tek mükellefiyet tesis ettirilmesi mümkündür. Ancak, farklı yönetim, sermaye ya da organizasyonu olan işletmelerin ayrı ayrı iktisadi işletme kabul edileceği tabiidir.

Örneğin; bir derneğe bağlı maden suyu işletmesi ile birlikte, özel poliklinik işletmesinin bulunması halinde bunların sermaye veya yönetiminin ayrı olup olmadığına bakılmaksızın, her biri için ayrı ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, bir vakfa ait farklı illerde özel okul işletmelerinin bulunması halinde tüm okullar için tek bir iktisadi işletme üzerinden kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilebilecektir.

Aynı faaliyet alanında farklı işyerlerinde faaliyette bulunulması nedeniyle her bir işyerinin ayrı bir iktisadi işletme kabul edilerek tesis edilen mükellefiyet kayıtları, talep edilmesi halinde 1/1/2012 tarihinden itibaren terkin edilecek ve tek mükellefiyet kaydı açılacaktır.

Öte yandan 7061 sayılı Kanun ile KVK'nın 4'üncü maddesinin (k) bendine **1/1/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak** üzere eklenen parantez içi hüküm uyarınca; Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler **"ortak dışı"** işlem olup; kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilecektir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi bulunmayacaktır. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin farklı alan veya konularda yaptığı tüm ortak dışı işlemler nedeniyle, alan veya

konu ayrımı gözetilmeksizin, her bir kooperatifin tüzel kişiliğine bağlı tek bir iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. Bu iktisadi işletmenin mükellefiyetle ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinden kooperatif tüzel kişiliği sorumlu olacaktır.

8.2. Beyannamenin verilme zamanı

Tam mükellefiyette, KVK'nın 1'nci maddesinde sayılan mükellefler, bir hesap dönemine ilişkin beyannamelerini, KVK'nın 14'üncü maddesi uyarınca, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, kendilerine özel hesap dönemi tanınan kurumlar ise özel hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine vermek zorundadırlar.

Öte yandan 29.3.2019 tarihli 115 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken Muhtasar (Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddesi kapsamında verilenler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dahil), Damga Vergisi, Katma Değer Vergisi, **Kurumlar Vergisi**, Yıllık Gelir Vergisi ve Geçici Vergi Beyannamelerinin verilme süreleri tek seferde ödenen vergilerde ödeme süresinin, taksitle ödenen vergilerde ise ilk taksit ödeme süresinin son günü bitimine kadar uzatıldığı belirtilmiştir.

Yeni oluşan durumda beyanname türleri itibarıyla beyanname verme ve ödeme süreleri aşağıdaki gibidir.

Beyanname Türü	Beyanname verilme zamanı	Ödeme zamanı
Muhtasar	Takip eden ayın 26'sı	Takip eden ayın 26'sı
Damga Vergisi	Takip eden ayın 26'sı	Takip eden ayın 26'sı
Katma Değer Vergisi	Takip eden ayın 26'sı	Takip eden ayın 26'sı
Yıllık Gelir Vergisi (Basit Usul)	**Şubat Ayının son günü**	**Şubat Ayının son günü**
Yıllık Gelir Vergisi	Mart Ayının son günü	Mart Ayının son günü
Kurumlar Vergisi	**Nisan Ayının son günü**	**Nisan Ayının son günü**
Geçici Vergi 1. Dönem	17 Mayıs	17 Mayıs
Geçici Vergi 2. Dönem	17 Ağustos	17 Ağustos
Geçici Vergi 3. Dönem	17 Kasım	17 Kasım
Geçici Vergi 4. Dönem	17 Şubat	17 Şubat

2019 yılına ilişkin kurumlar vergisi **beyannamesinin 30 Nisan 2020 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir.**

Beyanname verme süresi; mücbir sebep, zor durum, defter ve belgelerin muhafaza altına alınması, tasfiyeye giren kurumlarda tasfiyenin beyanname verme süresinden önce tamamlanması veya sermaye şirketleri dışındaki kurumlarda Maliye Bakanlığınca süre verilmesi hallerinde uzayabilir.

1 Şubat 2007 tarihinden itibaren 367 No'lu VUKGT ile kurumlar vergisi mükelleflerinin hiçbir hadle sınırlı olmaksızın kurumlar vergisi beyannamelerini ve geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda göndermeleri zorunluluğu getirilmiştir. Bu yüzden bütün kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda göndereceklerdir.

Dar mükellefiyette ise Türkiye'de ticari ve zirai faaliyette bulunan yabancı kurumlar mutlaka, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, yıllık Kurumlar Vergisi beyannamesi vermek, ve bütün gelir unsurlarını beyannamede toplamak zorundadırlar. Vergileme, bu beyanname ile bildirilen toplam kurum kazancı üzerinden yapılır. Dar mükellef kurumların vergiye tabi kazançlarının GVK'da yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret olması halinde yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27'nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname özel beyanname ile beyan etmek zorundadır.

8.3. Beyannamenin verileceği yer

Kurumlar vergisi beyannamesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Bağlı olunan vergi dairesi, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir.

Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde[22], tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

İş merkezi ise iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Ayrıca, Maliye Bakanlığı mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini, kanuni ve iş merkezlerine bakmaksızın belirlemeye yetkilidir.

8.4. Beyannamenin şekil, içerik ve ekleri

Kurumlar vergisi beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamede yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır.

22 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nin 173 üncü maddesiyle, "Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde," ibaresi eklenmiştir.

8.5. Kooperatif gelirlerinin sadece taşınmaz kira gelirlerinden ve mevduat faizlerinden oluşması halinde beyan

Kooperatiflerin taşınmazlarını kiraya vermeleri ortak dışı işlem olarak değerlendirileceğinden, kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin tesis edilmesi gerekmektedir. Ancak, anılan kooperatiflerin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmamaktadır. Yapılan vergi kesintileri nihai vergileme olacaktır.

Kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile mevduat faizleri yanında diğer gelirleri de bulunan kooperatifler, kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, taşınmaz kira gelirlerini ve mevduat faizlerini de bu beyannameye dahil edeceklerdir. Ancak, kira gelirleri ile mevduat faizleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi uyarınca kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Öte yandan 7061 sayılı Kanun ile KVK'nın 4'üncü maddesinin (k) bendine **1/1/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak** üzere eklenen parantez içi hüküm uyarınca; Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler **"ortak dışı"** işlem olup; kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilecektir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi bulunmayacaktır.

Dolayısıyla 1/1/2018 tarihinden itibaren kooperatiflerin taşınmazlarını kiraya vermeleri ortak dışı işlem olarak değerlendirileceğinden, kooperatif tüzel kişiliğine bağlı oluştuğu kabul edilen iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. Ancak, bu iktisadi işletmelerin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmamaktadır. Yapılan vergi kesintileri nihai vergileme olacaktır.

Kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile mevduat faizleri yanında ortak dışı başkaca işlemlerden doğan gelirleri de bulunan kooperatif tüzel kişiliğine bağlı iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, taşınmaz kira gelirlerini ve mevduat faizlerini de bu beyannameye dahil edeceklerdir. Ancak, kira gelirleri ile mevduat faizleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi uyarınca kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bu iktisadi işletmelerin beyanname verme dışında mükellefiyetle ilgili diğer ödevlerini yerine getirecekleri tabiidir.

9. TAM MÜKELLEF KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİ

KVK'nın 15'inci maddesinde, birinci fıkrada sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca, tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak bazı ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 (Cumhurbaşkanınca başka bir oran belirlenmediği sürece) oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Öte yandan, KVK'nın geçici 1'inci maddesinin;

- Birinci fıkrasında, bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca,
- İkinci fıkrasında ise GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca,

ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısıyla, KVK'nın 15'inci maddesi çerçevesinde vergi kesintisine tabi tutulacak ödemelerden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacak, bu madde kapsamında olan kazanç ve iratların GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulması durumunda da anılan kazanç ve iratlar KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

…bankalardaki mevduatlardan elde edilen faiz gelirleri üzerinden bankalarca yapılan ve Kurumlar Vergisi beyannamesinde mahsup edilemeyen tevkifatların, davacı şirket tarafından muhtasar beyannameden mahsubuna olanak bulunmadığı, söz konusu tevkifatın mahsup/iadesi için vergi dairesine müracaatta bulunularak mahsup ve iadenin vergi dairesince yapılması gerektiği gerekçesiyle davanın reddine karar veren Mahkeme kararında yasal isabet bulunmamaktadır.

DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2013/6021, K. 2015/8041 sayılı kararı.

9.1. Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar

Aşağıda sayılan kişi, kurum ve kuruluşların KVK'nın 15'inci maddesi gereğince vergi kesintisi yapma zorunluluğu bulunmaktadır.

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek veya vakıflar,
- Dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,

- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Buna göre, yukarıda belirtilen sorumlularca, KVK'nın 15'inci maddesinde sayılan ödemelerin (avans olarak ödenenler de dahil olmak üzere) nakden veya hesaben yapılması halinde, bu ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.

9.2. Vergi Kesintisi Oranına İlişkin Cumhurbaşkanına Verilen Yetki

KVK'nın 15'inci maddesinin dördüncü fıkrası ile Cumhurbaşkanına (daha önce Bakanlar Kuruluna) bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve fon ve ortaklık kazançlarından yapılacak kesinti için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırma yetkisi verilmektedir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 12/1/2009 tarih ve 2009/14594[23] sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu Karar'da değişiklik yapan 26.04.2011 tarih ve 2011/1854 sayılı BKK[24], 06.06.2012 tarih ve 2012/3322[25] sayılı BKK ve 08.04.2013 tarih ve 2013/4552 sayılı BKK[26] ile kullanmıştır.

KVK'nın 15'inci maddesinde vergi kesintisine tabi kazançlar arasında sayılıp, herhangi bir Cumhurbaşkanlığı Kararı ile kesinti oranı tayin edilmemiş kazançlar için yapılacak kesinti oranı bu konuda bir Cumhurbaşkanlığı Kararı yayımlanıncaya kadar %15 olarak dikkate alınacaktır.

9.3. Vergi Kesintisine Tabi Tutulacak Kazanç ve İratlar

9.3.1. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerine İlişkin Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri

KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara, bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı konusunda GVK'nın ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak 3/2/2009 tarihinden itibaren yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

23 03/02/2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
24 29/06/2011 tarih ve 27979 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
25 30/06/2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
26 27/04/2013 tarih ve 28630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

9.3.1.1. Konsorsiyum Olarak Yapılan İşlere İlişkin Ödemelerin Durumu

Günümüzde belli büyüklükte bir işi yapmak için bir araya gelen firmalar bazı özel türde ortaklık kurabilmektedirler. Bunlar adi ortaklık, iş ortaklığı ve konsorsiyumdur.

Borçlar Kanunu'nun 525 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiş bulunan adi ortaklıkların kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayıp ortakların ayrı ayrı gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmektedir. İş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Kanununda kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Konsorsiyumun tanımı ve vergilendirilmesi konusunda ise vergi kanunlarında herhangi bir özel düzenleme yer almamaktadır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4'üncü maddesinde, ortak girişimler "İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı ve konsorsiyumlar" olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 14'üncü maddesinde ise "...İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, bir inşaat işini gerçekleştirmek üzere konsorsiyum halinde hareket eden firmaların kendi aralarında yapmış oldukları bu işe ilişkin konsorsiyum sözleşmesinde,

- İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı,

- Sözleşmede taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği,

- Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı,

- Her bir ortağın yüklendiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısmına ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği,

- Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,

- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,

- Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği,

- İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı

hususlarının yer alması ve bunlara aynen uyulması gerekmektedir.

Bu unsurlar, konsorsiyumu adi ortaklıktan ve iş ortaklığından ayıran temel unsurlardır. Konsorsiyumun idare ile yapmış olduğu sözleşmede de konsorsiyum sözleşmesine paralel hükümler konulabilmektedir.

Konsorsiyum olarak hareket eden firmalarca yapımı taahhüt edilen yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde (makine, teçhizat ve taşıt temini dahil);

- Firmalar arasındaki konsorsiyum anlaşmasında, “konsorsiyum” tanımı için gerekli olan şartların yer almış olması,

- İdare ile konsorsiyum arasında yapılan sözleşmede işin tamamının alt aşamada kısımlara ayrılabilmesi ve her bir kısım için ödenecek bedelin belirlenmesi,

- Yurt dışından makine, teçhizat ve taşıt teminini içeren sözleşmelerde, temin işinin doğrudan yurt dışındaki ana merkez tarafından ve Türkiye’deki işyerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması

halinde, ihale edilen iş için yapılan ödemeler, vergi kesintisi açısından konsorsiyum üyesi firmaların taahhüt ettikleri işle sınırlı olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Bu şekilde ihalesi yapılan inşaat işlerinde, taahhüt edilen iş, bütünü itibarıyla alt aşamalara ayrılacak ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kısmı için vergi kesintisi yapılacaktır.

Sözleşme kapsamında bulunan makine, teçhizat ve taşıtların yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın veya bunların bulunması halinde herhangi bir katkıları olmadan müstakilen temin edilmesi durumunda, sözleşmede belirtilen malzemelere ait bedellerin, inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işi yapana inşaat işi kapsamında ödenen istihkak mahiyetinde olmadığı kabul edilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

9.3.2. Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri

9.3.2.1. Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri

KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

03/02/2009 tarihinde yürürlüğe giren 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

9.3.2.2. Dernek veya Vakıflara Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Bu kesintinin yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin, kamuya yararlı dernek ya da vakfın Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayrım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir.

Sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıklarına yapılan kira ödemelerinden de gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

9.3.2.3. Diğer Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri

KVK'nın 1'inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.2.4. Devlete, Özel İdarelere, Belediyelere ve Köylere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri

Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.3. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 Tarihli ve 4749 Sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna Göre Kurulan Varlık Kiralama Şirketleri ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetler ve Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Sağlanan Gelirler

Tam mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen, her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, bu gelirler üzerinden GVK'nın geçici 67'nci maddesinin yürürlükte olduğu süre boyunca, KVK uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faizlerin vergilendirilmesinde, 279 seri No'lu GVGT'nde yapılan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirlerden 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 29/6/2011 tarihinden itibaren

- Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden %10,
- Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %7,
- Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %3,
- Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

9.3.3.1. Döviz Cinsinden Yahut Dövize, Altına veya Başka Bir Değere Endeksli Menkul Kıymetlerin İtfası Sırasında Oluşan Değer Artışlarında Vergi Kesintisi

Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi, **28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı**

ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarının, döviz cinsinden ihraç edilmesi ve bunların itfası sırasında anaparanın yine döviz cinsinden ödenmesi halinde, döviz kurundaki değişim nedeniyle anaparada meydana gelen değer artışı üzerinden vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir. Vergi kesintisi sadece faiz tutarı üzerinden yapılacaktır. Döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerin faizlerinin itfa tarihinden önce belli dönemler itibarıyla ödenmesi halinde de sadece bu faiz tutarı vergi kesintisine tabi olup, ayrıca kur farkı üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bununla birlikte, yukarıda belirtilen menkul kıymetlerin dövize, altına, enflasyona veya başka bir değere endeksli olarak ihraç edilmesi halinde, itfa tarihinde menkul kıymet sahibine faiz ve anapara olarak ödenen tutar ile menkul kıymetin ihraç bedeli arasındaki tutar vergi kesintisi matrahını oluşturacaktır.

Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli olarak çıkartılan menkul kıymetlerin faizini temsil eden kuponlarının menkul kıymetten ayrı olarak alım satıma konu olması halinde, faiz kuponlarının itfası sırasında ödenen bedelin tamamı vergi kesintisine tabi tutulacak, menkul kıymetin itfası sırasında geri ödenen anapara tutarı ise vergi kesintisine tabi olmayacaktır.

9.3.3.2. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna Göre Kurulan Varlık Kiralama Şirketleri ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan Menkul Kıymetler ve Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Sağlanan Gelirlerin Kurumlar Vergisine Tabi Olmayan veya Kurumlar Vergisinden Muaf Olanlar Tarafından Elde Edilmesi Halinde Vergi Kesintisi Uygulaması

Söz konusu gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmayan veya muaf olan kurumlarca elde edilmesi halinde KVK uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu kesintinin yapılmaması için kurumlar vergisinden muaf olan kurumların bu durumlarını tevsik etmeleri ve menkul kıymetlerin kendilerine ait olduğunu vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlara yazılı olarak beyan etmeleri gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek KVK'nın 15'inci maddesi gerekse GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.4. Mevduat Faizleri

Mevduat faizlerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen mevduat faizleri üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, mevduat faizlerinden GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek KVK'nın 15'inci maddesi gerekse GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.5. Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, söz konusu gelirler üzerinden, GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek KVK'nın 15'inci maddesi gerekse GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.6. Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Vergi kesintisine ilişkin oran 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren 2009/14594 sayılı BKK ile %15 olarak belirlenmiştir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, söz konusu gelirler üzerinden, GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek KVK'nın 15'inci maddesi gerekse GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.7. Repo Gelirleri

Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarının geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Vergi kesintisine ilişkin oran 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren 2009/14594 sayılı BKK ile %15 olarak belirlenmiştir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, söz konusu gelirler üzerinden, GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek KVK'nın 15'inci maddesi gerekse GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.8. Şans Oyunlarını Düzenleyenler Tarafından Bunların Bayilerine veya Aracılarına Ödenen Komisyon, Prim ve Benzeri Ödemeler Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

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 ve diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemeler üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Söz konusu kesinti oranı 6/6/2012 tarihli ve 2012/3322 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1/7/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere %15 olarak belirlenmiştir.

9.3.9. Vergiden Muaf Olan Kurumlara Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi

KVK'nın 15'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, kurumlarca kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmayacaktır.

Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiye istinaden yayımlanan 12/1/2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Kararla kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Anılan maddenin üçüncü fıkrası uyarınca, vergi kesintisine tabi tutulan Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, ikinci fıkra uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılan ve kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflere, iştirak ettiği tam mükellef kurumlar tarafından 1/1/2018 tarihinden itibaren dağıtılan kâr payları üzerinden %15 vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak söz konusu kooperatiflerin elde etmiş oldukları bu kâr paylarının, daha sonra ortaklara dağıtılması durumunda dağıtılan tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

9.3.10. Fon ve Yatırım Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (fon veya ortaklık portföyünde, döviz veya dövize endeksli kıymetlerin bulunması, istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmez),
- 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,

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

KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası ile emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı istisna kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Ancak, söz konusu istisna kazançlar üzerinden, GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek KVK'nın 15'inci maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanunun 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları ayrıca kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisine tabi olmayacaktır. Öte yandan söz konusu fon ve ortaklıklardan (tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıkla-

rının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) **kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen kar payları kurumlar vergisine tabidir. Kurumlar elde edilen geliri brütleştirme yaparak beyan edeceklerdir.**

9.3.10.1. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

GVK'nın geçici 67'inci maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edişmiş portföy işletmeciliğinden doğan kazançları vergi kesintisine tabi olduğundan KVK 15'inci madde uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde, 257 seri No'lu GVGT ile 258 seri No'lu GVGT'de yer alan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

257 seri No'lu GVGT'nin *"7.1.1. Portföy kazançları üzerinden tevkifat"* başlıklı bölümünde; fon ve ortaklıkların 31.12.2005 tarihinde mevcut olan portföylerini, bu tarihten sonra alıp satacakları menkul kıymetlerden ayrı olarak izleyecekleri, 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetleri ile bu tarihten önce ihraç edilen tahvil ve Hazine bonolarının elden çıkarılması veya elde tutulması sürecinde doğan ve kurumlar vergisinden istisna olan portföy kazançlarının bu kısmı için; bu kısım portföyün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşması halinde öteden beri devam ettiği üzere GVK'nın 94'üncü maddesine göre % 0 (Sıfır), aksi durumda ise % 10 oranında tevkifat yapılacağı açıklanmıştır.

258 Seri No'lu GVGT'nin "3.3- Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıklarında Giderlerin Dağıtımı" başlıklı bölümünde ise fon ve ortaklıkların genel giderlerini (fon yönetim ücretleri vb.) ayrı şekilde izlenen portföy kısımlarının toplam portföy bileşimi ağırlığına göre dağıtacakları ve İlgili portföy bileşiminde yer alan menkul kıymetlerle doğrudan ilişkilendirilen giderlerin ise, sadece ilgili kısım portföy kazançlarından indirileceği belirtilmiştir.

9.3.10.2. Portföyü Türkiye'de Kurulu Borsalarda İşlem Gören Altın ve Kıymetli Madenlere Dayalı Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde edilen kazançlarından, KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu kesinti oranı, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 0 olarak belirlenmiştir.

9.3.10.3. Girişim Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarından, KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Ancak, girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sıfır olarak uygulanacaktır.

9.3.10.4. Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarından, KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Ancak, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sıfır olarak uygulanacaktır.

9.3.10.5. Emeklilik Yatırım Fonlarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Emeklilik yatırım fonlarının kazançları, KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca yapılacak vergi kesintisi kapsamında değildir.

9.3.10.6. Konut Finansmanı Fonları ve Varlık Finansmanı Fonlarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan kazançları 01.10.2006 tarihinden itibaren GVK'nın geçici 67'nci maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca ergi kesintisine tabi olduğundan söz konusu kazançlar üzerinden KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca kesinti yapılmayacaktır.

9.3.11. 213 sayılı VUK'nın 11 inci Maddesinin Yedinci Fıkrası Kapsamında Yapılacak Tevkifat

6745 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile VUK'nın 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'nın 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'nın 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'nın 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.

9.3.11.1. 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.

9.3.11.2. 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.

9.4. Vergi Kesintilerine İlişkin Beyannamenin Verilme Yeri ve Zamanı

KVK'nın 15'inci maddesinin beşinci fıkrasına göre, bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

Gelir Vergisi Kanununa göre yapılan gelir vergisi kesintisine ilişkin usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacaktır. GVK'nın 100 üncü maddesinde, genel bütçeye dahil idare ve kuruluşların yaptıkları vergi kesintisi için muhtasar beyanname vermeyecekleri belirtilmiştir. Bu ilke, KVK uyarınca yapılacak vergi kesintileri için de geçerlidir.

Yapılan kesintilerin Gelir Vergisi Kanununda belirtilen süre içinde muhtasar beyanname ile beyanı gerekmektedir. KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca verilecek muhtasar beyanname de aynı süre içinde verilecektir. 29.3.2019 tarihli Vergi Usul Kanunu Sirküleri uyarınca 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken Muhtasar (Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddesi kapsamında verilenler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dahil) Beyannameler ertesi ayın başından yirmi altıncı günü sonuna kadar verilebilecektir.

Ancak, kazançları kurumlar vergisinden istisna edilen fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Bu kesinti için ayrıca muhtasar beyanname verilmeyecektir.

9.5. Diğer Hususlar

KVK 15'inci maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.

Yapılan vergi kesintisinin, vergi kesenin kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

Yapılacak kesintilerde, kazanç ve iratların gayrisafi tutarları dikkate alınacaktır. Ancak, ödemenin net tutar üzerinden yapılması, başka bir ifadeyle verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisinin, ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanması gerekecektir.

9.6. Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi

9.6.1. Genel Açıklama

KVK'nın 15'inci maddesinin ikinci fıkrasında, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi; 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında da Türkiye'de bir işyeri 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 yapılacak vergi kesintisi hükümleri düzenlenmiştir.

Öte yandan, 4842 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle değişik, GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-i) ve (b-ii) alt bentlerinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kâr paylarından; tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr paylarından vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, kurumlar tarafından elde edilen kâr paylarının vergi kesintisine tabi olup olmadığı KVK'nın 15'inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre belirlenecek olup;

- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara,

- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara,

- Kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden KVK'ya göre %15 (2009/14594 sayılı BKK ile belirlenen oran) vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan;

- Tam mükellef gerçek kişilere,

- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,

- Gelir vergisinden muaf olanlara,

- Dar mükellef gerçek kişilere,

- Gelir vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere

dağıtılan kâr payları üzerinden, GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre % 15 (2009/14592 sayılı BKK ile belirlenen oran) vergi kesintisi yapılacaktır. KVK'nın 5'inci maddesinin (d) bendi hükmü kapsamında vergiden istisna edilen

kazançlar üzerinden, Rehberin (9.3.10) bölümünde yer verilen açıklamalar çerçevesinde vergi kesintisi yapılacağından, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Bu hükümler uyarınca, kâr dağıtımına ilişkin olarak KVK ve Gelir Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak vergi kesintisine ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın, kârın dağıtılması aşamasında yapılacaktır.

GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 15 ve 30'uncu maddeleri uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,

- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,

- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,

- Dar mükellef gerçek kişilere,

- Dar mükellef kurumlara,

- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan, anılan Kanunun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara,

- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara

dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kâr paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması halinde ise dağıtılan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan vergi kesintisi de söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır.

Diğer yandan, tam mükellef kurumlarca kârın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.6.2. GVK'nın Geçici 62'nci Maddesi Uygulaması

4842 sayılı Kanunla GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklik 24/4/2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeyle

istisna kazanç ve istisna dışı kazanç ayırımına son verilmiş ve vergi kesintisi, kâr dağıtımı aşamasına bırakılmıştır. Öte yandan, bu tarihten önceki dönemlere ilişkin dağıtılmamış kârların ne şekilde vergilendirileceği hususu da anılan Kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 62'nci maddede düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin,

a) 31/12/1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,

b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31/12/2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,

c) GVK'nın geçici 61'inci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançlarının,

dağıtımı halinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması hükme bağlanmıştır.

Söz konusu geçici maddede yer alan düzenleme uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kârlarının dağıtımı halinde, bu kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Aynı şekilde 1/1/1999 ve 31/12/2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununa 4842 sayılı Kanunla eklenen geçici 61'inci madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulacak kazançların dağıtılması halinde ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Öte yandan 1999 yılına ilişkin olarak elde edilen kazançlara uygulanan yatırım indiriminin Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun E. 2003/3, K. 2003/3 sayılı Kararı ile istisna kavramı içinde düşünülmesinin hukuken mümkün bulunmadığı yönünde karar verilmiş olması nedeniyle, 1999 yılı kazançları üzerinden indirim konusu yapılan, ancak yargı kararı uyarınca tevkifata tabi tutulmamış veya yapılan tevkifatları düzeltilmiş bulunan yatırım indirimi tutarına isabet eden kazançların kar dağıtımına tabi tutulması halinde, bu kazançlar üzerinden kar payı dağıtımına bağlı tevkifat yapılacaktır.

Bu madde hükmüne göre, dağıtılan kâr 31/12/2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve KVK veya özel Kanunları uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen kazanca ilişkin ise (serbest bölge kazancı, teknoloji geliştirme bölge kazancı, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazanç, mülga 5422 sayılı KVK'nın geçici 24 ve geçici 28'inci maddelerinde düzenlenen istisna kazançlar gibi) dağıtılan kârın bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden dağıtım sırasında vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Diğer bir ifade ile 31/12/2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde

- Serbest bölgelerden,

- Teknoloji geliştirme bölgelerinden,

- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden,

- Mülga 5422 sayılı Kanunun geçici 24 ve geçici 28'inci maddeleri çerçevesinde

elde edilen istisna kazançların dağıtılması halinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, 2003 ve müteakip yıllardaki hesap dönemlerinde elde edilen söz konusu istisna kazançların dağıtılması halinde, dağıtılan bu tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekecektir.

Diğer taraftan, 1/1/1999–31/12/2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerine ilişkin normal kazançların dağıtıma tabi tutulması halinde ise dağıtılan bu kâr payları üzerinden, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.

Dağıtılmasına karar verilen kazancın 31.12.2002 tarihinden önce istisnaya tabi tutulmuş kurum kazancını da içermesi durumunda dağıtılan kazancın öncelikle istisnaya tabi dağıtılabilir kazançtan gerçekleştirildiği kabul edilecektir.

9.6.3. Kâr Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenememesi Durumunda Vergi Kesintisi Uygulaması

Tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara yapılan kâr payı ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekir.

Ancak, özellikle halka açık şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin maliklerinin kim olduğu dağıtımı yapacak şirket tarafından bilinmediğinden, bu hisselere isabet eden kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı ve kesilen tutarların ne şekilde mahsup/iade edileceği hususunda 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur:

"6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 409'uncu maddesinde, anonim şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin hamiline veya nama yazılı olacağı, 417'nci maddesinde de, şirketlerin nama yazılı hisse senedi sahiplerinin adı, soyadı ve adresleriyle pay defterine kaydetmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kâr payı dağıtacak şirketin ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğunun pay defterinden tespiti mümkün olduğundan, tam/dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefi olanlar adına (kurumlar vergisinden muaf olanlar ile kurumlar vergisine tabi olmayanlar hariç) kayıtlı bulunan senetlere isabet eden kâr payı tutarları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Söz konusu vergi kesintisinin yapılmaması için nama yazılı hisse senetlerini elinde bulunduran kişinin hukuki statüsünün herhangi bir tereddüte yer vermeyecek şekilde belirlenmiş olması gerekir.

Diğer taraftan, halka açık şirketlerce ihraç edilen ve borsada işlem gören nama veya hamiline yazılı hisse senetlerine ilişkin kâr payı dağıtımlarında, söz konusu hisse senetlerinin maliklerinin tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar olduğunun belirlenmesi halinde, bunlara

yapılacak kâr payı ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi yapılmayacaktır. Söz konusu vergi kesintisinin yapılmamasını teminen, aracı kurumlar, müşterilerinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerini (unvanı, vergi kimlik numarası, tam/dar mükellef olduğu, bağlı bulunduğu vergi dairesi, dar mükellef ise mukimi olduğu ülke ve kâr payını Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettiği ile adres bilgilerini) Takasbank'a (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Takas ve Saklama Bankası AŞ*) - Merkezi Kayıt Kuruluşu'na bildireceklerdir.*

Kâr payı ödemelerinde vergi kesintisi yapma yükümlülüğü, şirket yetkili organlarının kâr payı ödemelerinin yapılmasını öngördüğü tarih itibarıyla başladığından, nakden bir ödeme yapılmamış olsa dahi kâr payının ödenmeye başlanması gereken tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, Takasbank - Merkezi Kayıt Kuruluşu söz konusu bilgileri her kâr payı dağıtım işlemi için kâr payını elde eden kurumlar açısından yapılan ayrıma göre, kâr payı dağıtacak şirkete aktaracaktır. Kâr payının Takasbank - Merkezi Kayıt Kuruluşu aracı kılınmaksızın, doğrudan aracı kurumlar tarafından müşterileri adına tahsil edilmesi halinde, her bir müşterinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgileri aracı kurumlar tarafından kâr dağıtacak şirkete bildirilecektir. Aracı kurumlar, müşterilerine ilişkin olarak Takasbank'a - Merkezi Kayıt Kuruluşu'na veya kâr dağıtacak şirkete verdikleri bilgilerin doğruluğundan sorumlu olacaklardır. Kâr paylarının hisse senedi maliklerince doğrudan talep edilmesi durumunda, hak sahibinin vergi kesintisi yapılmayacak kurumlardan olduğu hususu kâr dağıtımı yapacak şirket tarafından belirlenecektir. Müşterilerin veya ortakların hukuki statüleri ve mükellefiyet bilgileri hakkında herhangi bir tereddüt bulunması halinde, aracı kurumlar veya kâr payı dağıtacak şirketler, bunlardan durumlarını Ticaret Sicili Gazetesi, vergi levhası veya bağlı oldukları vergi dairesinden alacakları bir yazı ile tevsik etmelerini de isteyebilecektir.

Hisse senetlerinin maliklerinin hukuki statülerinin ve mükellefiyet bilgilerinin kâr payı dağıtacak şirkete yukarıda belirtildiği şekilde bildirilmemesi veya hisse senedi sahiplerince tevsik edilmemesi halinde, dağıtımı yapacak şirketin vergi sorumluluğundan kurtulabilmesi için söz konusu hisse senetlerine isabet eden kâr payı ödemelerinin tamamı üzerinden, vergi kesintisi yapması gerekir. Bu durumda, kâr payları üzerinden yapılacak kesinti, tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar için nihai vergi niteliğinde olmayacaktır. Dolayısıyla, kesilen bu vergiler aşağıda belirtilen esaslar dahilinde söz konusu mükelleflerin doğmuş ve doğacak tüm vergi borçlarına mahsup edilebileceği gibi geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak vergiye de mahsup edilebilecektir.

Elde ettikleri kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılan kurumların, bu kâr paylarını aynı takvim yılı içerisinde tekrar ortaklarına dağıtmaları halinde, dağıtacakları kâr payları üzerinden, vergi kesintisi yapılarak, dağıtımın yapıldığı aya ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve bu beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kâr dağıtımına bağlı önceki aşamada kesilen vergi mahsup edilecektir.

Diğer taraftan, sözü edilen hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının aynı takvim yılı içinde dağıtılmaması veya mükellef tarafından talep edilmesi halinde kesinti suretiyle ödenen vergiler, kurumun diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir.

Söz konusu mahsup işlemlerinin yapılabilmesi için hisse senedinin maliki olan kurumlar, kâr dağıtımı yapan şirketlere ve/veya Takasbank'a - Merkezi Kayıt Kuruluşu'na veya aracı kuruma müracaat ederek, bunlardan hisse senedinin nevi, adedi, tutarı ve dağıtılan kâr payı üzerinden kesilen verginin miktarı ile söz konusu miktarın vergi dairesine ödendiğine ilişkin makbuzun tarih ve numarasını içeren bir yazı alacaklar ve bu yazıyı mahsup talep dilekçesi ile birlikte bağlı bulundukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Bu yazıyı ibraz eden kurumların, vergi borçlarına mahsuben iade talepleri, banka teminat mektubu aranmaksızın ve vergi türü ve miktar sınırlaması olmaksızın yerine getirilecektir.

Anılan kurumlarca, kesilen bu vergilerin KVK'nın 34'üncü maddesi hükmü uyarınca, yıl içerisinde verilecek geçici vergi beyannameleri ile kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiden de mahsup edilebileceği tabiidir.

Kâr payı üzerinden kesilen söz konusu vergilerin nakden iadesinin talep edilmesi halinde ise yukarıda belirtilen belgenin aranılmasının yanı sıra 252 Seri No'lu GVGT ile konuya ilişkin diğer genel tebliğlerde yer alan esaslara göre işlem yapılacaktır.

Yukarıda belirtildiği şekilde vergi yükünden arındırılan bu kâr paylarının, elde eden kurum tarafından daha sonra dağıtıma tabi tutulması halinde, bu kâr payları üzerinden dağıtım aşamasında vergi kesintisi yapılması gerekecektir."

9.6.4. İstisna Kazançların Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu

4842 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilmiş, vergi kesintisi kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı hale getirilmiştir. İstisna kazançlar üzerinden prensip olarak kesinti yapılmayacak ancak, bu kazançların kâr dağıtımına konu edilmesi halinde bu kâr paylarından vergi kesintisi yapılacaktır.

4842 sayılı Kanunla getirilen vergileme rejimi, prensip olarak istisna kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmamasını öngörmekle birlikte, aynı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 61'inci madde ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, madde kapsamında bulunan yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılmaya devam olunacaktır.

9.6.5. Avans Kâr Payı Dağıtımı

Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır.

Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır. Aynı husus, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde de geçerlidir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek avans kâr payı tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamaları gerekmekte olup bu hesaplamanın yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.

10. KURUMLAR VERGİSİNİN TARHI VE ÖDENMESİ

KVK'nın 16'ıncı maddesinde belirtildiği üzere; kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir. Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır.

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur.

Kurumlar vergisi,

- mükellef olanların tüzel kişiliği adına,
- iktisadî kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına,
- fonlarda fonun kurucusu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına,

tarh olunur.

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle oluşan iktisadi işletmenin kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, kooperatif tüzel kişiliği adına tarh olunur.

Kurumlar vergisi beyannamesinin internet üzerinden elektronik ortamda gönderilmesi gerekmektedir.

KVK'nın 14'üncü maddesi ve yayımlanan 115 No.lu VUK Sirküleri uyarınca Kurumlar vergisi beyannamesinin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden son günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmekte olup; KVK'nın 21'inci maddesi uyarınca kurumlar vergisinin beyannamenin verilmesi gereken ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.

2019 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin 30 Nisan 2020 Perşembe gününe kadar verilmesi gerekmektedir.

Beyanname üzerinden tarh edilen verginin son ödeme günü ise 30 Nisan 2020'dir.

Tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenmelidir. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların KVK'ya göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenecektir.

Defterlerini kâğıt ortamında tutan mükelleflerin 2019 yılında kullandıkları yevmiye defterlerinin kapanış tasdikini 30 Haziran 2020 tarihine kadar yaptırmaları gerekmektedir.

KVK'nın 20'nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde münfesih kurum adına tahakkuk eden vergilerden;

a) Bu fıkraların (a) bentlerinin (1) numaralı alt bentlerine göre münfesih veya bölünen kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar,

b) Diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde,

devralan veya birleşilen kurumlarca ödenecektir.

Muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmelidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esasların açıklandığı 1 sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde; "Elektronik Defter Beratının" söz konusu Tebliğde yer alan esaslar çerçevesinde, elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Başkanlık Mali Mührü ile onaylanmış elektronik dosyayı ifade ettiği belirtilmiş; elektronik defter tutma sürecinde hesap döneminin ilk ayının beratının alınmasının açılış onayı, son ayının beratının alınmasının ise kapanış onayı yerine geçeceği açıklanmıştır.

Buna göre kurumlar vergisi mükelleflerinin 2019 yılının son ayına ait elektronik defterlerini 30 Nisan 2020 [27 Temmuz 2020] gününe kadar kendilerine ait mali mühür ile onaylamaları imzalı veya mühürlü defterler için berat dosyaları oluşturmaları ve bu dosyaları Elektronik Defter Uygulaması aracılığı ile Başkanlığın onayına sunmaları gerekmektedir.

11. DAR MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

11.1. Safi Kurum Kazancı

KVK'nın 22'nci maddesinde dar mükellef kurumların vergilendirilmesiyle ilgili olarak aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

11.1.1. Kurum Kazancının Tespiti

KVK'nın 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir. Buna göre, Kanunun 2'nci maddesinde sayılan kurumlar, kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığı hususuna göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi olarak ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınacaktır. Kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.

KVK'ya göre vergileme yapılabilmesi için safi kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. Safi kurum kazancı, mükelleflerin hasılatlarından bu Kanuna göre indirebilecekleri gider veya maliyet unsurları ile diğer indirimleri düşmeleri ve indirimi kabul edilmeyen giderleri ilave etmeleriyle bulunacaktır.

….yabancı firmanın Türkiye'de şube kurmak suretiyle İstanbul Ticaret Sicil Memurluğuna kayıt ve tescil ettirilmesi, bu firmanın Türkiye'de faaliyette bulunabilmesi için zorunlu olup firmaya yerli firma statüsünü kazandırmayacağından….

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ GENEL KURULU, E. 2015/936, K. 2015/971 sayılı kararı.

11.1.2. Kurum Kazancını Oluşturan Kazanç ve İratlar

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşısalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.).
- 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.

Bu maddede belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında GVK'nın ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur.

11.1.2.1. Ticari Kazançlar

Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır.

Ancak, anılan şartları taşısalar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacaktır. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmasıdır.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlarca Türkiye'de yalnızca mal teminine yönelik bir işyeri oluşturulması veya daimi temsilci bulundurulması ve bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla temin edilen malların Türk iç pazarına sunulmayarak yabancı memle-

ketlere gönderilmesi halinde, teknik olarak Türkiye'de elde edilmiş bir kazançtan söz edilemeyecek ve vergi doğmayacaktır. Ancak, malların bozulmasını engelleyen (ilaçlama, dondurma, yıkama vb.) veya nakliyesi için zorunluluk arz eden işlemler (çuvallama, kolileme vb.) gibi malın niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmayan, malı başka bir ürüne dönüştürmeyen ve katma değer yaratmayan işlemler dışında bir işleme tabi tutulduktan sonra yurt dışına gönderilmesi halinde, bentte yer alan ihracat muaflığından yararlanılması mümkün olmayacaktır.

İşlemin, Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilci ile kurumun ana merkezi arasında yapılması gerekeceğinden faturanın da ana merkeze kesilmesi gerekmektedir. Ancak, faturası ana merkeze kesilen söz konusu malın, bu merkezin yurt dışındaki başka bir şubesine gönderilmesi, bu muaflıktan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örneğin; faturası yurt dışındaki merkeze kesilmek suretiyle yurt içinden temin edilen kabuklu fındıkların çuvallara doldurularak ana merkezin başka bir ülkedeki fabrikasına gönderilmesi halinde, yurt dışında bulunan kurum ihracat muaflığından yararlanacaktır.

11.1.2.2. Zirai İşletmelerden Elde Edilen Kazançlar

Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazanç, GVK'nın ticari kazancın belirlenmesi ile ilgili hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulur.

Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmeleri için her şeyden önce Türkiye'de bir zirai işletmenin varlığı gerekmektedir. Zirai işletmenin varlığı hususunda ise Vergi Usul Kanununun 156'ncı maddesindeki hüküm dikkate alınacaktır.

11.1.2.3. Serbest Meslek Kazançları

Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve GVK'nın 65'inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır.

Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Öte yandan, mülga 5422 sayılı KVK'nın 12'nci maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler"e 5520 sayılı Kanunda yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye'de yapılacak bir iş için tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye'de hizmet vermesi veya ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle olmaktadır. Bu şekliyle dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında genelde

bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı dikkate alınarak kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları, Kanunun 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Serbest meslek kazancının Türkiye'de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye'de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye'de değerlendirilen kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

11.1.2.4. Taşınır ve Taşınmazlar ile Hakların Türkiye'de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar

KVK'nın 3'üncü maddesine göre taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır. Bunlar, dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. Bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye'de bulunması ve bu mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.

11.1.2.5. Türkiye'de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları

Dar mükellef kurumların Türkiye'de menkul sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olması demek, Türkiye'ye sermaye olarak getirilmesi, Türkiye'de borç olarak verilmesi veya benzeri şekillerde Türkiye'de nemalandırılmasıdır. Yatırılmış bulunan bu sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef kurumun Türkiye'de elde ettiği menkul sermaye iradı olacaktır. Menkul sermaye iradının Türkiye'de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Dolayısıyla, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulunduran ve bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığı ile yapılan işlemlerden elde edilen menkul sermaye iratları, ticari kazanç hükümlerine göre ve GVK'nın geçici 67'nci maddesine ilişkin olarak yayımlanan 257 ve 258 Seri No'lu GVGT'lerinde yer alan açıklamalar uyarınca vergilendirilecektir.

Bu itibarla, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesiyle ilgili ödevler, yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir.

11.1.2.6. Türkiye'de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılması için kazanç ve iradı doğuran kıymetin Türkiye'de bulunması, iş veya işlemlerin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örneğin; dar mükellef (E) Kurumunun Türkiye'de (A) Saklama Bankasındaki hesabında bulunan hisse senetlerini, (B) gerçek kişisinin veya (C) Kurumunun aynı saklama bankasındaki veya (D) Saklama Bankasındaki hesabına aktarması sonucu elde ettiği değer artış kazançları, Türkiye'de vergiye tabi bulunmaktadır.

11.1.3. Dar Mükellef Kurum Kazancının Tespitinde Ayrıca İndirilemeyecek Giderler

KVK'nın 22'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler ayrıca düzenlenmiştir.

Dar mükellef kurumun Türkiye'de ticari veya zirai bir faaliyeti var ise safi kurum kazancı, kural olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanacaktır.

Aşağıdaki giderlerin indirimi, dar mükellef kurumlar için kabul edilmemiştir:

- 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.

11.1.4. Dar Mükellefiyette Örtülü Sermaye Uygulaması

Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından %10'luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmayacaktır. Dolayısıyla, dar mükellef kurumların ortaklarından veya ortakla-

rının ilişkili olduğu kişilerden yaptıkları borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın öz sermayenin üç katını aşan kısım örtülü sermaye sayılacaktır.

11.1.5. Dar Mükellefiyette Tasfiye ve Kısmi Bölünmeye İlişkin Uygulama

KVK'nın tasfiyeye ilişkin hükümleri ile kısmi bölünme hükümleri, dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisseleri, dar mükellef kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin aktifine kaydedilecektir.

11.2. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti

Dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, **ticari ve arızi ticari kazançlarının belirlenmesinde**, 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 Kanunda belirtilen ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle bulunacak tutar, yabancı ulaştırma kurumları için vergiye tabi kurum kazancı olacaktır.

Kanunda belirtilen ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimi veya arızi olarak çalışan bütün kurumlar için;

- Kara taşımacılığında : %12,
- Deniz taşımacılığında : %15,
- Hava taşımacılığında : %5,

Örnek: (B) yabancı deniz ulaştırma kurumu, İzmir limanından Romanya'nın Köstence limanına kuru üzüm taşımacılığı yapmaktadır. Kurumun yük taşıma ücreti ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yük taşımacılığı karşılığında elde ettiği hasılat 1.500.000 TL'dir.

Buna göre, ortalama emsal oranı, deniz taşımacılığında %15 olacağından, (B) yabancı ulaştırma kurumunun 2019 yılı içinde elde ettiği söz konusu kazanç için beyan etmesi gereken tutar ve ödemesi gereken vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

1.500.000 x %15 = 225.000 TL Kurumlar vergisi matrahı (safi kurum kazancı)
225.000 x %22 = 49.500 TL Kurumlar vergisi

Dar mükellef kurumun söz konusu kazancının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden de KVK'nın 30'uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu vergi kesintisi bu örneğe göre,

225.000 – 49.500 = 175.500 x %15 = 26.325 TL olarak hesaplanacaktır.

Dar mükellefe tabi yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatın hesabında bilet bedeli ile birlikte tahsil edilen yolcu servis ücretlerinin dikkate alınması gerektiğine karar verilmiştir.

DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2007/3450, K. 2007/3397.

11.3. Dar Mükellefiyette Beyan

KVK'nın 24'üncü maddesi uyarınca dar mükellef kurumların kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur ve beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir ve mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

Yıllık beyan esasında vergilendirilen dar mükellef kurumların vergilendirme dönemi de hesap dönemidir. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir.

Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler, vergilendirme dönemi sayılır.

KVK'nın 26'ncı maddesi gereğince verilen özel beyannameler ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınır.

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilecektir.

Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir.

Beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadırlar.

11.4. Özel Beyan

KVK'nın 26'ncı maddesi uyarınca dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temliki karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde özel beyanname ile vergi dairesine beyan etmek zorundadır.

Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelere ait sınırlamalar dikkate alınmayacaktır.

Özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili kurumlar vergisi beyannamesi;

a) Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,

b) Taşınırların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

c) Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,

ç) Arızî olarak ticarî işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,

d) Arızî olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı,

e) 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 ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı,

f) Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen,

yerin vergi dairesine verilir.

11.5. Beyanname Verilmeyecek Haller

KVK'nın geçici 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, dar mükellef kurumların;

— 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 İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve geçici 67'nci maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları,

— Daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67'nci madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları,

için yıllık veya özel beyanname verilmeyecektir.

Ayrıca; GVK'nın geçici 67'inci maddesinin 7'inci fıkrasında yer alan hüküm gereği, tevkifata tâbi tutulsun tutulmasın dar mükellef kurumlarca Hazine, 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için özel beyanname verilmeyecek, ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ise ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kurum kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

Öte yandan GVK'nın geçici 67'inci maddesinin 9'uncu ve 10'uncu fıkraları uyarınca; 01.01.2016 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler ile 01.01.2016 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler için GVK'nın geçici 67'nci madde hükümleri uygulanmadığından bu gelirler dolayısıyla özel beyanname verilmesi gerekmektedir.

11.6. Verginin Tarhı ve Ödenmesi

KVK'nın 28'inci maddesi uyarınca, 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. Kurumlar vergisi, beyannamenin vergi dairesine verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde beyannamenin verildiği veya gönderildiği vergi dairesince tarh olunur.

KVK'nın 29'uncu maddesi uyarınca, dar mükellefiyette kurumlar vergisi;

a) Yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,

b) Muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar,

c) Özel beyannameyle bildirilenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde,

ödenecektir.

11.7. Vergi Kesintisi

KVK'nın 30'uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisine ilişkin düzenlenmelere yer verilmiş bulunmaktadır.

Bu maddeye göre, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

11.7.1. Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar

KVK'nın 30'uncu maddesine göre, dar mükellefiyete tabi kurumların bu madde uyarınca vergi kesintisine tabi kazançlarına ilişkin kesinti, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından yapılacaktır.

11.7.2. Vergi Kesintisi Uygulamasına İlişkin Cumhurbaşkanına Verilen Yetki

KVK'nın 30'uncu maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca, Cumhurbaşkanı, maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya maddenin önceki fıkralarında belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

Aynı Kanunun geçici 1'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Cumhurbaşkanı tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, Gelir Vergisi Kanunu ile mülga 5422 sayılı KVK kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Cumhurbaşkanı Kararlarında yer alan düzenlemelerin, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı belirtilmiştir.

Buna göre, KVK'nın 30'uncu maddesinde vergi kesintisine tabi kazançlar arasında sayılıp, anılan Kanun öncesinde herhangi bir Cumhurbaşkanı kararı ile kesinti oranı tayin edilmemiş kazançlar için yapılacak kesinti oranı bu konuda bir Cumhurbaşkanı Kararı alınıncaya kadar %15 olarak dikkate alınacaktır. 3/2/2009 tarihinden geçerli olmak üzere 12/1/2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile söz konusu kesinti oranları belirlenmiştir.

11.7.3. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Bulunan İşyeri veya Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilen Kazanç ve İratlarda Vergi Kesintisi

KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumlara Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri ile anılan kurumların;

- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları

üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

KVK'nın 22'nci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

KVK'nın 15'inci maddesine göre, tam mükellef kurumların, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hakedişlerinden, her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerinden, mevduat faizlerinden, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından, repo kazançlarından ve kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmaktadır.

Bu nedenle, tam mükellef kurumların vergi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratlarının, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar tarafından da elde edilmesi halinde, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesine göre her halükârda vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle yaptıkları ticari ve zirai faaliyet kapsamında, bu işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları (dar mükellef kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri hariç) ve menkul sermaye iratları (kâr payları ile Kanunun 15'inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları hariç) üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadan veya Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulunsa da bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmamak suretiyle elde ettikleri, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve kâr payları hariç menkul sermaye iratlarından Kanunun 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Örneğin; yabancı bankaların Türkiye'de bulunan şubelerinin bizzat bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasına göre vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu bankaların şube dışında elde ettikleri ve bankacılık faaliyetine dahil olmayan kazanç ve iratları üzerinden yine anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Vergi kesintisi yapma sorumluluğu bulunanların dar mükelleflere nakden veya hesaben ödeme yapmaları sırasında, dar mükellefin Türkiye'de işyerlerinin veya daimi temsilcilerinin bulunup bulunmadığının bilinmemesi halinde anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekeceği tabiidir.

Diğer taraftan, 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 sorumlularca kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır. KVK'nın 30'uncu maddesinin diğer fıkralarına göre yapılacak vergi kesintilerinde ilgili fıkralardaki hükümlerin dikkate alınacağı tabiidir.

11.7.4. Vergi Kesintisine Tabi Kazanç ve İratlar

KVK'nın 30'uncu maddesinde dar mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratlardan vergi kesintisine tabi tutulacak olanlar tek tek sayılmıştır. Buna göre, dar mükellef kurumların elde edecekleri aşağıdaki kazanç ve iratlar, anılan maddeye göre vergi kesintisine tabi olacaktır.

- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları,
- Ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satış, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller,
- Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç),
- KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları,
- Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,
- Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutarlar,

- 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 Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler.

11.7.4.1. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile Uğraşan Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Hakediş Ödemeleri

KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara bu işleriyle ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup aynı maddede bu madde uyarınca yapılacak vergi kesintilerinde kesinti oranına ilişkin olarak Cumhurbaşkanına yetki tanınmıştır.

Buna göre, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren %3 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

11.7.4.2. Serbest Meslek Kazançları

KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren;

- Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5,
- Diğer serbest meslek kazançlarından %20

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

11.7.4.3. Gayrimenkul Sermaye İratları

KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren;

- Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1,
- Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından %20

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

11.7.4.4. Menkul Sermaye İratları

KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri kâr payları hariç diğer menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Anılan Kanunun geçici 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında da GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

GVK'nın geçici 67'nci maddesinde ise aynı Kanunun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları ile (1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden %15 oranında kesinti yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve repo gelirleri üzerinden GVK'nın geçici 67'nci maddesi hükmü uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faizlerin vergilendirilmesinde, 279 seri No'lu GVGT'de yapılan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirlerden 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 29/6/2011 tarihinden itibaren

- Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden %10,
- Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %7,
- Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %3,
- Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, her nevi alacak faizlerinden, 2009/14593 sayılı BKK ve bu Kararda değişiklik yapan 2011/1854 ile 2013/4552 sayılı BKK'lar uyarınca,

- Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) %0,
- Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden %1,

- Katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden %5,
- Diğerlerinden %10

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Ayrıca, bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden yapılacak vergi kesintisi uygulamasında, bahse konu kredi temini işlemlerine yönelik sözleşmelerin Kararnamenin yürürlük tarihi olan 3/2/2009 tarihinden önce düzenlenmiş olması halinde ödenecek faiz tutarlarının, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı dikkate alınmak üzere vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

GVK'nın 75 nci maddesinin ikinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından anılan Karar uyarınca %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

11.7.4.5. Cumhurbaşkanınca Yapılan Belirlemeler Kapsamındaki Ödemeler

6745 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile VUK'nın 11'inci maddesine eklenen 7'nci fıkra hükmü uyarınca; Cumhurbaşkanı, 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 yetkilidir.

Yine 6745 sayılı Kanunun 65'inci maddesi ile KVK'nın 30'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına 07/09/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen (d) bendi hükmü uyarınca; Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki söz konusu ödemelerden kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

VUK'nın 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 kullanılmış olup; konuyla ilgili detaylı açıklamalara 15.02.2019 tarih ve 30687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17)'de yer verilmiştir.

11.7.4.5.1. 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 in-

ternet 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.

11.7.4.5.2. 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, Tebliğin (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. Tebliğin (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, Tebliğin (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 1/1/2019 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 1/1/2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Örneğin, (C) A.Ş. reklam acenteliği faaliyetinde bulunan (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 (E)'ye ödemiştir. (L) Ltd. bu reklam hizmetine ilişkin faturayı (E) adına Aralık 2018 döneminde düzenlemiş ve (E) faturayı bu dönemde yasal defterlerine kaydetmiştir. (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 Ocak 2019 tarihinde (E)'ye ödemiş, (E) ise hizmet bedelinin tamamını 31 Ocak 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 Ocak 2019 tarihinde (E)'ye yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Kanuni ve iş merkezi İrlanda'da bulunan (L) Ltd. tarafından reklam hizmetine ilişkin düzenlenen faturanın (E)'nin yasal defterlerine Aralık 2018 döneminde kaydedilmesi ile hesaben ödeme gerçekleşmiş olduğundan (E)'nin 31 Ocak 2019 tarihinde yaptığı nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapmasına gerek bulunmamaktadır.

11.7.4.6. Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temliki

KVK'nın 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasında, ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın dar mükellef kurumların telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi haklarının satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedellerin, nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu bedeller üzerinden, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

11.7.4.7. Dar Mükellef Kurumlara veya Kurumlar Vergisinden Muaf Dar Mükelleflere Dağıtılan Kâr Payları

Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır. Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden ise kesinti yapılmayacaktır.

Öte yandan, kurumlarca kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmayacaktır.

Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiye istinaden yayımlanan 12/1/2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Kararla kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan 30'uncu madde uyarınca ayrıca bir vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Rehberin "Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi" başlıklı (9.6) bölümünde yer alan açıklamalar, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf dar mükelleflere dağıtılan kâr payları hakkında da geçerlidir.

11.7.4.8. Yurt Dışı İştirak Kazançları Üzerinden Dar Mükellef Kurumlara Dağıtılan Kâr Payları

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca, anılan bentte belirtilen tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan şartları taşıyan iştirak kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KVK'nın 30'uncu maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yukarıda yer verilen kurumlar vergisinden istisna edilmiş söz konusu kazançlardan, anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından vergi kesintisi yapılacak olup söz konusu kesinti oranı anılan maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanacak olan oranın yarısını aşmayacaktır.

Anılan kâr paylarından yapılacak vergi kesintisi oranı, Kanunun 30'uncu maddesinin dördüncü fıkrasına göre, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen oranının yarısı (%7,5) olarak uygulanacaktır.

11.7.4.9. Sergi ve Panayır Kazançları

KVK'nın 30'uncu maddesinin beşinci fıkrasında, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu kazançlar üzerinden 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince 3/2/2009 tarihinden itibaren %0 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır.

11.7.4.10. Yıllık veya Özel Beyanname Veren Dar Mükellef Kurumların Menkul Sermaye İradı Sayılan Kazançlarından Ana Merkeze Aktarılan Tutarlar

KVK'nın 30'uncu maddesinin altıncı fıkrasında yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, KVK uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmını, ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir. Kesinti oranı, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde edilen kârı ana merkezlerine aktarmamaları halinde ise vergi kesintisi yapılmayacaktır.

11.7.4.11. Dar Mükellef Kurumlarca Yapılan Türev İşlemlerde Vergi Kesintisi

11.7.4.11.1. Forward İşlemleri

Türkiye'de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından forward işlemlerinden elde edilen kazancın niteliği ticari kazanç olup bu kazançlar üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

11.7.4.11.2. Swap İşlemleri

Türkiye'de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından para swap işlemlerinden elde edilen kazancın niteliği ticari kazanç olup bu kazançlar üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar açısından faiz swapı işlemlerinden elde edilen kazanç alacak faizi olarak değerlendirilecek, 5520 sayılı

KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi gereğince vergi kesintisi yoluyla Türkiye'de vergilendirilecektir.

Anılan maddenin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bu kapsamda, yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlara yapılacak faiz ödemeleri üzerinden %0, diğer kurumlara yapılacak faiz ödemeleri üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

Buna göre, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayan dar mükellefiyete tabi banka ve finans kurumlarının bu işlemlerden doğan kazançları üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ve anılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, GVK'nın geçici 67'nci maddesinin (14) numaralı fıkrası uyarınca, yabancı banka ve finans kurumları dışında kalan ve Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumlar tarafından faiz swap'ı işlemlerinden elde edilen kazançların anılan madde uyarınca vergi kesintisine tabi olması durumunda, bu işlemlere yönelik olarak ayrıca KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

11.7.4.11.3. Opsiyon Sözleşmeleri ve Opsiyon Primi

Tezgâh üstü piyasalarda gerçekleştirilen opsiyon sözleşmelerinde, dar mükellef bir kurum tarafından, gerek opsiyon sözleşmesinden gerekse opsiyon priminden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve bu kazançlar üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Türkiye'de kurulu organize borsalarda gerçekleştirilen opsiyon sözleşmelerine ilişkin olarak izleyen bölümde yer alan açıklamaların dikkate alınması gerekecektir.

11.7.4.11.4. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası İşlemleri

Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsasında gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler GVK'nın geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında vergi kesintisine tabi olup bu gelirler üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı gibi dar mükellef kurumlar tarafından bu işlemler nedeniyle elde edilen gelirlerin özel beyanname ile beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır.

11.7.4.11.5. Aracı Kuruluş Varantları

Türkiye'de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından, aracı kuruluş varantlarından elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve bu kazançlar üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

11.7.4.12. Cumhurbaşkanınca Belirlenecek Ülkelerde Yerleşik Olan veya Faaliyette Bulunan Kurumlara Yapılacak Her Türlü Ödemeler

KVK'nın 30'uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, 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 Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Düzenlemenin amacı, vergi cenneti olan ülkelere aktarılan tutarların vergilendirilmesini sağlamaktır. Öte yandan, Bakanlar Kuruluna (şu an için Cumhurbaşkanına) verilen yetkinin henüz kullanılmamış olması nedeniyle, bu hüküm şu an itibariyle uygulanmamaktadır.

11.7.5. Beyan Serbestisi

KVK'nın 24'üncü maddesinde, dar mükellef kurumların yıllık beyanname vermesine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup Kanunun 26'ncı maddesinde de dar mükellef kurumların özel beyanname ile bildirecekleri gelirler gösterilmiştir.

Kanunun 30'uncu maddesinin dokuzuncu fıkrası uyarınca, ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26'ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir.

Ancak, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur. Aynı şekilde dar mükellefiyete tabi kurumların, hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılan birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekmektedir.

11.7.6. Diğer Hususlar

Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınacaktır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır.

Ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilecektir.

Kanunun 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

Muhtasar beyannameye ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usul ve esaslar geçerli olacaktır.

12. KURUMLAR VERGİSİ ORANI, GEÇİCİ VERGİ VE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

12.1. Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi Uygulaması

KVK'nın 32'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınmaktadır.

Öte yandan 7061 sayılı Kanun ile KVK'ya eklenen geçici 10'uncu madde uyarınca söz konusu %20 oranı, 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 uygulanacaktır. Ayrıca, söz konusu dönemlerde kurumlar vergisi mükelleflerince, anılan vergilendirme dönemlerinin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre %22 oranında geçici vergi ödenecektir.

2019 hesap dönemi kurum kazançları ile ilgili olarak 2020 yılının Nisan ayında verilecek Kurumlar Vergisi Beyannamesinde beyan edilen kurum kazançları üzerinden **%22** oranında kurumlar vergisi alınacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32'nci maddesinin dördüncü fıkrasında yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirme veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etme hususunda Bakanlar Kuruluna (şu an için Cumhurbaşkanına) yetki verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yeni Cumhurbaşkanı Kararı alınıncaya kadar, yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak daha önceki tarihlerde alınan Bakanlar Kurulu Kararlarında belirlenmiş olan oranlar yasal sınırı aşmamak üzere yürürlükte bulunmaktadır.

Maddede ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerince, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında (%22) geçici vergi ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanacak olup; Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden de aynı esaslarla geçici vergi ödenecektir.

Geçici vergi uygulamasına ilişkin düzenlemelere GVK'nın mükerrer 120'inci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre;

- Kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere üçer aylık kazançları üzerinden 2019 yılı için %22 oranında geçici vergi ödemek zorundadırlar.

- Üçer aylık kazançların tespitinde GVK'nın ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlerine ve VUK'nın değerleme hükümlerine uyulacaktır. Bu kapsamda indirim ve istisnalar da geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.
- Geçici vergi matrahının tespitinde fiili envanter yapılması zorunlu olmayıp, kaydi envanter yapılmak suretiyle de beyanda bulunulması mümkündür.
- Üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanan geçici vergi, geçici vergi dönemini izleyen ikinci ayın 14'üncü günü akşamına kadar beyan edilip, 17'nci günü akşamına kadar ödenecektir.
- Geçici vergi dönemi içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler ile önceki geçici vergi dönemlerinde hesaplanan geçici vergi söz konusu dönem için hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir.
- Beyan edilerek ödenen geçici vergi yıllık kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek, mahsup edilemeyen kısım red ve iade olunacaktır. Ödenmeyen geçici verginin mahsubu ise mümkün değildir.
- Geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilecek; mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilecek, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilecektir.
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar için geçici vergi beyanında bulunulmayacaktır.

12.2. İndirimli Kurumlar Vergisi

2012 yılı Nisan ayı içinde kamuoyuna tanıtılan Türkiye'nin yeni Yatırım Teşvik Programı, 15 Haziran 2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar[27] ile yürürlüğe girmiş; Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar da 2012/1 sayılı Tebliğ'de[28] açıklanmıştır.

Yeni Yatırım Teşvik Programı, yatırımların konusuna, büyüklüklerine ve bölgesine göre farklı uygulamalar çerçevesinde destek vermek üzere kurgulanmıştır. Yatırımlar, yeni yatırım teşvik programı kapsamında tasarlanan beş farklı teşvik uygulaması, dokuz farklı teşvik aracı ile değişen şekillerde desteklenmektedir.

Yeni teşvik programı beş farklı uygulamadan oluşmaktadır:

1. Bölgesel Yatırım Teşvik Uygulaması
2. Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki Uygulaması
3. Stratejik Yatırımların Teşviki Uygulaması

27 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
28 20.06.2012 tarih ve 28329 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4. Genel Teşvik Uygulaması
5. Öncelikli Yatırımların Teşviki

Genel Teşvik Uygulaması: Teşvik edilmeyecek veya teşviki için aranan şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, asgari sabit yatırım tutarı ve kapasiteler üzerindeki yatırımlar bölge ayrımı yapılmaksızın Genel Teşvik Uygulamaları kapsamında desteklenmektedir.

Bölgesel Teşvik Uygulaması: Bölgesel Teşvik Uygulamalarında her ilde desteklenecek sektörler, illerin potansiyelleri ve ekonomik ölçek büyüklükleri dikkate alınarak tespit edilmiş olup, bölgelerin gelişmişlik seviyelerine göre yardım yoğunlukları farklılaştırılmıştır.

Öncelikli Yatırımların Teşviki Uygulaması: Ülkemizin ihtiyaçları doğrultusunda, tespit edilen alanlarda yapılacak olan yatırımlar, öncelikli yatırımlar olarak belirlenmiş ve bu yatırımlara 1. 2. 3. ve 4. Bölgelerde gerçekleştirilmiş olsalar dahi 5. Bölgede uygulanan destekler sağlanmıştır. Bu yatırımlara, 5. ve 6. Bölgede gerçekleştirilmeleri halinde ise kendi bölgelerinde uygulanan destekler sağlanmaktadır.

Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki Uygulaması: Asgari sabit yatırım tutarları 50 Milyon TL ve 1 Milyar TL arasında olmak üzere belirlenen 12 yatırım konusu, büyük ölçekli yatırımların teşviki çerçevesinde desteklenmektedir. Bu yatırımlar kapsamında Vergi İndirimi desteğinin yatırıma katkı oranı her bölge için bölgesel teşvik sistemi kapsamında uygulanan oranın %10 üzerinde uygulanmaktadır.

Stratejik Yatırımların Teşviki Uygulaması: Asgari sabit yatırım tutarının 50 milyon TL olması, yatırım konusu ürünle ilgili yurt içi toplam üretim kapasitesinin ithalattan az olması, yatırımla sağlanan katma değerin asgari %40 olması ve üretilecek ürünle ilgili toplam ithalat değerinin son 1 yıl itibarıyla en az 50 milyon $ olması kriterlerini sağlayan, ithalat bağımlılığı yüksek olan ara malı veya ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar stratejik yatırımların teşviki uygulamaları kapsamında desteklenmektedir. Ayrıca, asgari sabit yatırım tutarı üçmilyar Türk Lirasının üzerinde olan öncelikli yatırımlar stratejik yatırım olarak kabul edilir

Teşvik araçlarının yatırımcıya sağladığı katkılar, yatırımın niteliğine ve tabi olacağı uygulamalara göre değişkenlik göstermektedir.

Destek Unsurları	Genel Teşvik Uygulaması	Bölgesel Teşvik Uygulaması	Öncelikli Yatırımların Teşviki	Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki	Stratejik Yatırımların Teşviki
KDV İstisnası	•	•	•	•	•
Gümrük Vergisi Muafiyeti	•	•	•	•	•
Vergi İndirimi		•	•	•	•
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği		•	•	•	•
Yatırım Yeri Tahsisi		•	•	•	•
Faiz Desteği**		•	•		•
Gelir Vergisi Stopajı*	•	•	•	•	•
Sigorta Primi Desteği*		•	•	•	•
KDV İadesi***					•

* Yatırımın 6. Bölgede gerçekleştirilmesi halinde sağlanır
** Bölgesel teşvik uygulamalarında, yatırımın 3. 4. 5. veya 6. bölgelerde gerçekleştirilmesi halinde sağlanır.
*** 500 Milyon TL üzerindeki stratejik yatırımlara sağlanır.

Dokuz destek unsurundan biri olan vergi indirimi; yatırımcı tarafından ödenecek gelir veya kurumlar vergisinin, yatırımın niteliğine göre projenin tabi olacağı yatırım teşvik uygulamasının sağladığı indirimli vergi oranından ödenmesi yoluyla yine bu uygulamanın sağladığı ve yapılan sabit yatırım tutarının belirli bir yüzdesine tekabül eden yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirim hakkından yararlanılmasını ifade etmektedir.[29]

Yatırıma katkı oranı ise, yapılan sabit yatırımın vergi indirimine tabi tutulacak oranını, Vergi İndirimi ise bu Yatırıma Katkı Oranına ulaşılıncaya kadar indirilecek Gelir veya Kurumlar Vergisi oranını ifade eder.

Bu yeni teşvik sistemi uygulamaları kapsamında 5838 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile 28.02.2009 tarihinde KVK'ya "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesi eklenmiştir.

İndirimli Kurumlar Vergisi başlıklı KVK 32/A maddesine göre indirimli kurumlar vergisinin uygulama özellikleri aşağıdaki gibidir:

29 Ekonomi Bakanlığı : www.ekonomi.gov.tr

(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, maddenin ikinci fıkrasında belirtilen 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 tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. (Ek cümle: 20/8/2016-6745/66 madde; Yürürlük: 07/09/2016) 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. Cumhurbaşkanı;

a) İstatistikî 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 Cumhurbaşkanınca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulatmaya,

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye 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, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya,[30]

ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,

yetkilidir.

30 20/8/2016 tarihli ve 6745 sayılı Kanunun 07/09/2016 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 66 ncı maddesi ile bu bentte yer alan "her bir il grubu" ibaresinden sonra gelmek üzere ", bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar" ibaresi eklenmiş ve aynı bentte yer alan "%80'e" ibaresi "%100'e" şeklinde değiştirilmiştir.

(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlenmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. (Ek cümle: 31/5/2012-6322/39 madde) Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması ile ilgili olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara Rehberin izleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

12.2.1. İndirimli Vergi Uygulamasına İlişkin Cumhurbaşkanına Verilen Yetki

Cumhurbaşkanı, Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının;

— (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 Cumhurbaşkanınca 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 milyon Türk Lirasını 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 bu maddeye 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, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya %100'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 Bakanlar Kurulunca 2009/15199 ve 2012/3305 sayılı Kararlar başta olmak üzere indirimli vergi oranı uygulamasına ilişkin belirlemeler yapılmıştır.

Öte yandan 6770 sayılı Kanun'un[31] 30'uncu maddesi ile KVK'ya eklenen geçici 9'uncu madde hükmü uyarınca; mükelleflerin 2017, 2018 ve 2019[32] takvim yıllarında gerçekleştirdikleri imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamaları için, Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde "%55", "%65" ve "%90" şeklinde yer alan kanuni oranlar sırasıyla "%70", "%80" ve "%100" şeklinde ve (c) bendinde "%50" şeklinde yer alan kanuni oran ise "%100" şeklinde uygulanacaktır.

Cumhurbaşkanı, yukarıda yer alan süreyi bitiminden itibaren, sürenin bitimini takip eden her bir takvim yılı itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte, beş yıla kadar uzatmaya yetkilidir.

Öte yandan 7186 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Geçici 12 nci madde uyarınca; 20/8/2016 tarihli ve 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 80 inci maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen ve bu kapsamda sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran Türkiye'de gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirdikleri elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de imal eden mükelleflerin, destek kararında belirlenen kadarıyla, bu yatırımları dolayısıyla bu Kanunun 32/A maddesi kapsamında hak kazandıkları yatırıma katkı tutarını, söz konusu malların ilk iktisabı dolayısıyla 31/12/2035 tarihine kadar vergi dairesine ödenen özel tüketim vergisinin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu mükelleflere kısmen veya tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullandırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmış olup; maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

31 27/01/2017 tarihli ve 29961 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

32 17/1/2019 tarihli ve 7161 sayılı Kanunun 43 üncü maddesiyle, "2017 ve 2018" ibaresi "2017, 2018 ve 2019" şeklinde değiştirilmiştir.

12.2.2. Kapsam

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, Ekonomi Bakanlığınca yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkündür.

Ayrıca, 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen (c) bendinde, yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye 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 vergi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanının yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir.

İndirimli vergi oranı uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir.

12.2.3. İndirimli Vergi Oranından Yararlanamayacaklar

Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile iş ortaklıklarının indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanması mümkün değildir.

Ayrıca taahhüt işlerinden, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar dolayısıyla da mükelleflerin indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

12.2.4. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

12.2.4.1. 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.

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir.

Yatırıma katkı oranı ise yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ifade etmektedir.

Örnek : (A) AŞ'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 5.000.000 TL ve yatırıma katkı oranı %25'tir. Bu durumda toplam yatırıma katkı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Toplam yatırıma katkı tutarı	=	Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	5.000.000 TL x %25
	=	1.250.000 TL

Söz konusu toplam yatırıma katkı tutarı, yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletin tahsilinden vazgeçeceği kurumlar vergisi tutarını ifade etmektedir.

12.2.4.2. Yatırım Harcamaları İçinde Dikkate Alınmayacak Harcamalar

Öte yandan Bakanlar Kurulu (şu an için Cumhurbaşkanı), yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya yetkili olup bu yetki çerçevesinde çıkarılan 14/7/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı ve 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Karar (Karar)'ları uyarınca **arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar** indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.

12.2.4.3. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasına Başlanılacak Dönem

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, 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 uygulanır.

Örnek : Yeni kurulan (B) AŞ'nin 2018 hesap döneminde başlamış olduğu ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL'dir. 2019 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 1.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve (B) AŞ söz konusu yatırımdan bu hesap döneminde 300.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60)

Toplam yatırıma katkı tutarı	=	Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	8.000.000 TL x %40
	=	3.200.000 TL

2019 hesap döneminde hak kazanılan yatırıma katkı tutarı	=	Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	1.000.000 TL x %40
	=	400.000 TL

Buna göre, (B) AŞ'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımından 2019 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	300.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (300.000 TL x %22)	66.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (300.000 TL x %8,8)	26.400 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (66.000 TL - 26.400 TL)	39.600 TL

(B) AŞ'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2019 hesap döneminde elde ettiği 300.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 39.600 TL'dir. Dolayısıyla, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2019 hesap döneminde hak kazanılan 400.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılamayan (400.000 TL - 39.600 TL) 360.400 TL'lik kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

12.2.4.4. 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 uygulanması esastır.

Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının **yatırım döneminde** diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullandırılması mümkün hale gelmiştir.

Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurul Kararı kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

a) Toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Buna göre, 2012/3305 sayılı Karar 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 Cumhurbaşkanı kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabilecektir.

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 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 ile 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 yatırı-

ma 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 (toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden yatırım döneminde elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması sadece yatırım döneminde mümkün olup; işletme döneminde indrimli kurumlar vergisi uygulanması sadece yatırımdan elde edilen kazançlar için mümkündür.

12.2.4.5. Yatırım Dönemi İfadesinden Anlaşılması Gereken

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından "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 gerekmektedir.

Öte yandan 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 gerekmektedir.

12.2.4.6. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması ile ilgili örnekler

Örnek 1: (D) AŞ 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 20.000.000 TL'lik yatırımına 2/3/2018 tarihinde başlamış olup bu yatırıma ilişkin olarak 2019 hesap dönemi sonu itibarıyla 12.000.000 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. 2020 hesap döneminde de devam eden bu yatırımını henüz işletmeye başlamamış olan (D) AŞ, 2019 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 38.000.000 TL kazanç elde etmiş olup bu tutar aynı zamanda (D) AŞ'nin kurumlar vergisi matrahıdır. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: %80)

(D) AŞ, henüz işletilmeyen bu yatırımından kazanç elde etmediği için 2019 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]
	=	[(20.000.000 TL x %40) x %80]
	=	6.400.000 TL

- 2. sınır:

Gerçekleştirilen yatırım harcaması	=	12.000.000 TL

2012/3305 sayılı Karar 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) AŞ'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 6.400.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

(D) AŞ'nin 2019 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 17,6% - 22%] = [(80%]	:	%4,4
- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı)	:	38.000.000,00 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV	:	8.360.000,00 TL
- Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	:	6.400.000,00 TL
- İndirimli KV matrahı [Yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı / (KV oranı - İndirimli KV oranı)] 6.400.000 TL / (%22 - %4,4)]	:	36.363.636,36 TL
- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (36.363.636,36 TL x %4,4)	:	1.600.000 TL
- Genel orana tabi matrah (38.000.000 TL - 36.363.636,36 TL)	:	1.636.363,64 TL
- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (1.636.363,64 TL x %22)	:	360.000 TL
- Hesaplanan toplam KV (1.600.000 TL + 360.000 TL)	:	1.960.000 TL

(D) AŞ'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazancının 36.363.636,36 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen

kurumlar vergisi tutarı [(36.363.636,36 TL x %22) - (36.363.636,36 TL x %4,4)] 6.400.000 TL'dir. Buna göre, (D) AŞ bu yatırımı dolayısıyla yatırım döneminde yararlanabileceği yatırıma katkı tutarının (6.400.000 TL) tamamından, 2019 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalanmıştır. Dolayısıyla, (D) AŞ'nin henüz tamamlanmamış bu yatırımı nedeniyle 2020 ve sonraki hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına imkân bulunmamaktadır.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının kalan [(20.000.000 TL x %40) - 6.400.000 TL] 1.600.000 TL'lik kısmının, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir.

Örnek 2: (E) AŞ 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 100.000.000 TL tutarındaki yatırımına 18/3/2019 tarihinde başlamış olup 2019 hesap dönemi içinde bu yatırımına ilişkin olarak 2.800.000 TL yatırım harcaması yapmıştır. (Yatırıma katkı oranı: %30, vergi indirim oranı: %70, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: %80)

(E) AŞ yatırımını 12/3/2020 tarihinde fiilen tamamlamış olup 15/4/2020 tarihinde tamamlama vizesinin yapılması için Ekonomi Bakanlığına müracaat etmiştir.

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (E) AŞ 2019 hesap döneminin 1. geçici vergi döneminden itibaren diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.

(E) AŞ 2019 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 25.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu dönemde (E) AŞ'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	=	[(100.000.000 TL x %30) x %80]
	=	24.000.000 TL

- 2. sınır:

Gerçekleştirilen yatırım harcaması = 2.800.000 TL

Dolayısıyla, (E) AŞ'nin yatırım dönemi içinde yer alan 2019 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği 25.000.000 TL kazancına, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 2.800.000 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)	:	25.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV	:	5.500.000 TL
- Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı (2019 hesap döneminde yapılan harcama nedeniyle)	:	2.800.000 TL
-İndirimli KV matrahı [2.800.000 / (%22 - %6,6)]	:	18.181.818,20 TL
- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (18.181.818,20 TL x %6,6)	:	1.200.000 TL
- Genel orana tabi matrah (25.000.000 TL - 18.181.818,20 TL)	:	6.818.181,80 TL
- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (6.818.181,80 TL x %22)	:	1.500.000 TL
- Ödenecek toplam KV (1.200.000 TL + 1.500.000 TL)	:	2.700.000 TL

2019 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(18.181.818,20 TL x %22) - (18.181.818,20 TL x %6,6)] 2.800.000 TL'dir. Buna göre, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yararlanılabilecek 3.150.000 TL'lik kısmından kalan (24.000.000 - 2.800.000 TL) 21.200.000 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) AŞ'nin yatırımının 12/3/2019 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) AŞ'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) 21.200.000 TL'yi aşmamak üzere indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Ayrıca 2020 hesap döneminin izleyen geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi beyannameleri ile hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, 1. geçici vergilendirme döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere indirimli kurumlar vergisinden faydalanabilecektir.

Öte yandan, (E) AŞ'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.

Örnek 3: (F) AŞ'nin yatırım teşvik belgesi kapsamında 2019 hesap döneminde başlamış olduğu yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2019 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 6.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve (F) AŞ 2019 hesap döneminde bu yatırımından 2.000.000 TL, diğer faaliyetlerinden de 20.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

(Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: %80)

Bu durumda;

Yatırıma katkı tutarı	=	Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	10.000.000 TL x %40
	=	4.000.000 TL
2019 hesap döneminde gerçekleştirilen yatırım dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarı	=	Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	6.000.000 TL x %40
	=	2.400.000 TL
İndirimli KV oranı	:	[KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı
	:	[%22 - (%22 x %80)] = [%22 - %17,6] = %4,4

- Yatırımdan elde edilen kazanç	:	2.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV	:	440.000 TL
- İndirimli KV oranı	:	%4,4
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (2.000.000 TL x %4,4)	:	88.000 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (440.000 TL - 88.000 TL)	:	352.000 TL

(F) AŞ yatırım teşvik belgesi kapsamındaki henüz tamamlanmamış yatırımından 2019 hesap döneminde elde ettiği 2.000.000 TL kazancı üzerinden indirimli orana göre (%4,4 oranında) hesaplanan 88.000 TL kurumlar vergisini ödeyecek ve 352.000 TL yatırıma katkı tutarından faydalanabilecektir.

Öte yandan, 2020 hesap döneminde 10.000.000 TL'lik yatırımını tamamlayan (F) A.Ş.'nin teşvik belgesi kapsamındaki yatırımı henüz tamamlanmadığından yatırım döneminde diğer

faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır. Bu kapsamda yararlanılacak yatırıma katkı tutarıyla ilgili hesaplama ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

- 1. Sınır:

Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı = [(10.000.000 TL x %40) x %80]

= 3.200.000 TL

- 2. Sınır:

Gerçekleştirilen yatırım harcaması = 6.000.000 TL

- Kurumlar vergisi matrahı	:	22.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (22.000.000 TL x %22)	:	4.840.000 TL
- Yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarı (Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar dolayısıyla)	:	3.200.000 TL
- İndirimli KV oranı [%22 - (%22 x %80)] = [%22 - %17,6]	:	%4,4
- İndirimli KV matrahı [3.200.000 / (%22 - %4,4)] (Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar dolayısıyla)	:	18.181.818,18 TL
- İndirimli KV matrahı toplamı (18.181.818,18 TL + 2.000.000 TL)	:	20.181.818,18 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV(20.181.818,18 TL x %4,4)	:	888.000 TL
- Genel orana tabi matrah (22.000.000 TL - 20.181.818,18 TL)	:	1.818.181,82 TL
- Genel orana göre hesaplanan KV (1.818.181,82 TL x %22)	:	400.000 TL
- Ödenecek toplam KV (888.000 TL + 400.000 TL)	:	1.288.000 TL
- Yararlanılan toplam yatırıma katkı tutarı (3.200.000 TL + 352.000 TL)	:	3.552.000 TL

Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarına ilişkin olarak diğer faaliyetlerden elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(18.181.818,18 TL x %22) - (18.181.818,18TL x %4,4)] 3.200.000 TL'dir. Buna göre, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılabilecek 3.200.000 TL'lik toplam

yatırıma katkı tutarının tamamından 2019 hesap döneminde faydalanılmıştır. Dolayısıyla, (F) AŞ'nin izleyen hesap dönemlerinde, yatırım dönemi devam etse dahi, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına bu yatırımı dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamakta olup diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar genel oranda kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının kalan (4.000.000 TL - 3.200.000 TL) 800.000 TL'lik kısmının, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir.

2019 hesap döneminde bu yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanması nedeniyle (F) AŞ, [(2.000.000 TL x %22) - (2.000.000 TL x %4,4)] 352.000 TL tutarında yatırıma katkı tutarından faydalanmıştır. Dolayısıyla kalan (800.000 TL - 352.000 TL) 448.000 TL'lik yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar, gerçekleştirilen yatırım harcaması üzerinden hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, sadece yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

12.2.5. 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 Karara 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 Kararlara 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 anılan Kararlar 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 Karara 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 Karara 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 beşinci fıkrası ile 2015 ve 2016 yılları için geçici 5 inci maddesinde belirlenen sınırlar dâhilinde, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli vergi oranı uygulanabilecektir.

12.2.6. 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 Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan 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 uygulanabilecektir.

Örnek: (G) AŞ 2019 hesap döneminde, 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki 1. yatırımından 300.000 TL, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki 2. yatırımından ise 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Ancak, (G) AŞ'nin 2019 hesap dönemi sonundaki kurumlar vergisi matrahı 400.000 TL'dir.

Yatırımlardan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanması:

$$\text{İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli KV uygulanacak matrah} = \text{KV matrahı} \times \frac{\text{Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki ilgili yatırımdan elde edilen kazanç}}{\text{Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen toplam kazanç}}$$

Yatırım 1 (2009/15199) ➔ 300.000 / (300.000 + 200.000) = %60

Yatırım 2 (2012/3305) ➔ 200.000 / (300.000 + 200.000) = %40

$$\text{İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli KV uygulanacak matrah} = \text{KV matrahı x Tespit edilen oran}$$

Yatırım 1 (2009/15199) ➔ 400.000 x %60 = 240.000 TL

Yatırım 2 (2012/3305) ➔ 400.000 x %40 = 160.000 TL

Dolayısıyla, 400.000 TL'lik kurumlar vergisi matrahının 240.000 TL'lik kısmına 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı; 160.000 TL'lik kısmına ise 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

12.2.7. Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulaması

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 konusunda 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.

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.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazanca indirimli vergi oranı uygulanacaktır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise 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.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın bu şekilde oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak olmayıp, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle mükellefçe tespit edilmesi esastır.

"Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet" ifadesinden Vergi Usul Kanununun 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.

Öte yandan bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerleri dikkate alınacaktır.

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.

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 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.

Örnek: (H) AŞ 2018 hesap döneminde yatırım teşvik belgesi kapsamında 1.000.000 TL tutarında tevsi yatırım harcaması yapmış olup söz konusu yatırım 2018 yılında tamamlanmıştır. Yatırım döneminde herhangi bir kazancı bulunmayan (H) AŞ bu dönemde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamıştır.

Söz konusu şirketin 2019 hesap döneminde ticari bilanço kârı 200.000 TL, kurumlar vergisi matrahı ise 100.000 TL'dir. Tevsi yatırımdan doğan kazanç ayrı bir şekilde tespit edilememiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %70)

(H) AŞ'nin dönem sonunda aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin tutarları aşağıdaki gibidir:

Sabit Kıymetler	Amortisman Düşülmeden Önceki Brüt Tutar
250-Arazi ve Arsalar	750.000 TL
252-Binalar	2.000.000 TL
255-Demirbaşlar	1.000.000 TL
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.000.000 TL
TOPLAM	**4.750.000 TL**

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarının hesaplanmasında amortismana tabi olmayan boş arsa ve araziler dikkate alınmayacağından, oranlamada dikkate alınacak tutar (4.750.000 TL - 750.000 TL) 4.000.000 TL'dir.

$$\text{Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} = \frac{\text{Gerçekleşen tevsi yatırım tutarı}}{\text{Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı}} \times \text{Ticari bilanço kârı}$$

$$\text{Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} = \frac{1.000.000\ TL}{4.000.000\ TL} \times 200.000\ TL$$

$$= \%25 \times 200.000\ TL$$

$$= 50.000\ TL$$

Buna göre, indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacak olan matrah 50.000 TL, (H) AŞ'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 (1.000.000 TL x %40) 400.000 TL'dir.

- Kurumlar vergisi matrahı..... : 100.000 TL

- İndirimli KV oranı [%22 - (%22 x %70)] = [%22 - %14,4]..... : %6,6

- İndirimli KV matrahı ..... : 50.000 TL

- İndirimli orana göre hesaplanan KV (50.000 TL x %6,6)..... : 3.300 TL

- Genel orana tabi matrah (100.000 - 50.000 TL)..... : 50.000 TL

- Genel orana göre hesaplanan KV (50.000 TL x %20)..... : 11.000 TL

- Ödenecek toplam KV (3.300 TL + 11.000 TL)..... : 14.300 TL

Yapılan tevsi yatırım nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi, diğer bir ifadeyle yararlanılan yatırıma katkı tutarı [(50.000 TL x %22) - (50.000 TL x %6,6)] 7.700 TL'dir. Buna göre, hak kazanılan 400.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (400.000 TL - 7.700 TL) 392.300 TL'lik kısmı için izleyen hesap dönemlerinde sadece bu yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, (H) AŞ'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden kazanç elde etmiş olması halinde diğer şartları da taşıması kaydıyla bu kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olabilecektir.

12.2.8. Kanunda Belirtilen Şartlara Uyulmaması Halinde Yapılacak İşlemler

Hesap dönemi itibarıyla 32/A maddesinin ikinci 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 ikinci fıkrasında verilen yetki çerçevesinde Cumhurbaşkanı 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, mezkûr ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamaması dışında, haksız bir nedenle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilere ilişkin olarak vergi ziyaının gerçekleşeceği tabiidir.

12.2.9. Teşvik Belgeli Yatırımların Devri

12.2.9.1. Yatırımın Faaliyete Geçmeden Önce Devredilmesi Durumu

Kanunun 32/A maddesinin altıncı 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.

12.2.9.2. Yatırımın Kısmen veya Tamamen Faaliyete Geçmesinden Sonra Devredilmesi Durumu

KVK'nın 32/A maddesinin yedinci 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) AŞ'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL'dir. (K) AŞ 2019 hesap döneminde başladığı yatırım kapsamında bu dönemde 2.000.000 TL yatırım harcaması yapmış ve kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımdan anılan dönemde 250.000 TL kazanç elde etmiştir. (K) AŞ bu yatırımını, kısmen işletilmeye başlandığı 2019 hesap döneminin sonunda devretmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %60, vergi indirim oranı: %80).

Buna göre,

Yatırıma katkı tutarı oranı	=	Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	8.000.000 TL x %60
	=	4.800.000 TL

2019 hesap döneminde hak kazanılan yatırıma katkı tutarı	=	Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	2.000.000 TL x %60
	=	1.200.000 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) AŞ tarafından elde edilen 250.000 TL kazanç üzerinden (250.000 TL x %4,4) 11.000 TL kurumlar vergisi ödenecek olup ilk yıl yararlanılan yatırıma katkı tutarı; [(250.000 TL x %22) - (250.000 TL x %4,4)] 44.000 TL olacaktır.

Dolayısıyla, kısmen işletilmeye başlanılan bu yatırımı devralan kurum, gereken koşulları yerine getirmek kaydıyla, 4.800.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (4.800.000 TL - 44.000 TL) 4.756.000 TL'lik kısmı için indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.

12.2.10. Yatırıma Katkı Tutarında Endeksleme

6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 66 ncı maddesiyle 5520 sayılı Kanunun 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.

Buna göre, ilgili 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 Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Örnek: (L) AŞ yatırım teşvik belgesi kapsamında 2015 hesap döneminde başladığı yatırımını 15/10/2017 tarihinde tamamlamış ve 1/11/2017 tarihinde tamamen işletmeye başlamıştır.

(L) AŞ'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) AŞ 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) AŞ 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 Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırarak kullanabilecektir. 2019 yılı için belirlenen yeniden değerleme oranının %30 olması halinde, (L) AŞ'nin yeniden değerleme sonrasında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı [1.200.000 TL x (1 + 0,3)=] 1.560.000 TL olacaktır.

(L) AŞ'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 2020 hesap dönemine devreden yatırıma katkı tutarı da (1.560.000 TL – 440.000 TL=) 1.120.000 TL olacaktır. (L) AŞ bu tutarı, 2020 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırarak kullanabilecektir.

12.2.11. İmalat Sanayine Yönelik Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki Yatırım Harcamalarında KDV İadesi Ve İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

7161 sayılı Kanunun 43 üncü maddesiyle değişik Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 9 uncu maddesi uyarınca 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; anılan maddenin (2/c) bendinde "%50" şeklinde yer alan kanuni oranın ise "%100" şeklinde uygulanacaktır.

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının geçici 8 nci maddesine göre 2012/3305 sayılı Bakanlar 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.

30 Aralık 2019 tarihli ve 30994 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe giren 1950 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Kararın 2'nci maddesi uyarınca; 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, **1/1/2020-31/12/2022 tarihleri** arasında gerçekleştirilen yatırım harcamaları için bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanacaktır.

12.3. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) Birleşmelerinde Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanması

6770 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine eklenen beşinci fıkrada[33]; "(5) 19 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulatmaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknolojili ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükümlerine yer verilmiştir.

33 27/01/2017 tarih ve 29961 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6770 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32 nci maddesine eklenen beşinci fıkra yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

12.3.1. KOBİ 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, ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve anılan Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimler veya girişimler olarak tanımlanmıştır.

5520 sayılı Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulanması bakımından küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ); birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde ikiyüzelli 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 kırk milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeleri ifade etmektedir. Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam etme kriterinin tespitinde, sigorta bildirgeleri esas alınmak suretiyle hesaplanan yıllık ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 2019 hesap döneminde vermiş olduğu sigorta bildirgelerine göre on iki aylık dönem boyunca toplam 2.892 çalışan bildiriminde bulunmuştur. Ayrıca 31/12/2019 tarihli bilançosunun aktif toplamı 45.000.000 TL olup 2019 hesap dönemine ait gelir tablosuna göre net satış hasılatı 34.000.000.-TL'dir.

(A) Ltd. Şti.'nin 2019 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 kırk milyon Türk Lirasını aşmadığından, 2020 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 kırk milyon TL'den fazla ise KOBİ kapsamında değerlendirilmeyecektir.

12.3.2. KOBİ Birleşmelerinde Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanmasının Şartları

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümleri kapsamında, KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

a) Birleşmenin, Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması,

b) Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,

c) Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması

şarttır.

12.3.2.1. Birleşmenin, Kanunun 19 uncu Maddesinin Birinci Fıkrasında Yer Alan Devir Şartlarını Taşıması

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulaması bakımından birleşme, KOBİ'lerin Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında gerçekleştirdikleri devirleri ifade etmektedir. Dolayısıyla, Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden yararlanılabilmesi için birleşmenin, bu Tebliğin (19.1) bölümünde yapılan açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilen devir niteliğinde olması şarttır.

12.3.2.2. Birleşen Kurumların KOBİ Niteliğinde Olması

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinin uygulanması bakımından birleşen kurumların KOBİ niteliğini taşımaları şarttır.

Buna göre, KOBİ niteliğinde olmayan kurumlarla gerçekleştirilen devirler dolayısıyla anılan fıkra hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

12.3.2.3. Birleşen Kurumların Devir Tarihi İtibarıyla Sanayi Sicil Belgesini Haiz ve Fiilen Üretim Faaliyetiyle İştigal Eden Kurumlardan Olması

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden sadece, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden KOBİ'lerin yararlanmaları mümkündür. 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 bu fıkra hükümlerinden yararlanamazlar.

12.3.3. Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanması

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci 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, Cumhurbaşkanınca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Örnek: 1/8/2018 tarihinde KOBİ niteliğindeki (A) Ltd. Şti., KOBİ niteliğindeki mevcut (B) AŞ'ye Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında devrolunmuştur.

Buna göre,

a) (A) Ltd. Şti.'nin 1/1/2018-1/8/2018 kıst döneminde ve

b) (B) AŞ'nin de;

- 1/1/2018-31/12/2018 hesap döneminde,

- 1/1/2019-31/12/2019 hesap döneminde,

- 1/1/2020-31/12/2020 hesap döneminde

münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan, üretim faaliyetleri dışında elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanmayacaktır.

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci 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 söz konusu fıkra hükmü kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanabilecektir.

Ayrıca, birleşmeden sonra birleşilen kurumun KOBİ niteliğini kaybetmesi münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

13. KURUMLAR VERGİSİNDE MAHSUP VE İADELER

13.1. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

13.1.1. Mahsup İmkânı

KVK'nın 33'üncü madde hükmü uyarınca, yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır.

13.1.2. Mahsup Süresi

Aşağıda yer alan 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 imkân bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilecektir.

13.1.3. Mahsup Edilebilecek Yurt Dışı Vergilerin Sınırı

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 (2019 yılı için %22) 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.

Örneğin; (A) Kurumu, (B) Ülkesindeki işyerinde 100.000 TL karşılığı kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %25 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda, (A) Kurumu, 100.000 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 yani [25.000 - (100.000 x %22)=] 3.000 TL'yi Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edemeyecektir. Bu verginin, cari yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer yandan, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

13.1.4. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Ödediği Vergiler

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 mahsup edilebilecektir.

13.1.5. Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edilen Kâr Payları Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu

Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilecektir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır.

Örnek: (A) Kurumunun sermayesine %30 oranında iştirak ettiği yurt dışındaki (C) Kurumundan 2019 yılında elde ettiği iştirak kazancına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

(Yurt dışından elde edilen yabancı para karşılığı kâr payları ve ödenen vergiler TL cinsinden hesaplanmıştır.)

İştirak oranı	%30
Yabancı ülkedeki kurumlar vergisi oranı	10%
Yabancı ülkede dağıtılan kâr paylarına uygulanan vergi kesintisi oranı	%20
(C) Kurumunun toplam kurum kazancı	1.000.000 TL
(C) Kurumunun yabancı ülkede ödediği kurumlar vergisi (%10)	100.000 TL
(A) Kurumunun elde ettiği iştirak kazancı (brüt)	300.000 TL
Yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisinden (A) Kurumunun elde ettiği iştirak kazancına isabet eden tutar (300.000 x %10)	30.000 TL
(C) Kurumunun dağıtılabilir kazancı	900.000 TL
(A) Kurumunun elde ettiği vergi sonrası kâr payı	270.000 TL
(A) Kurumunun elde ettiği kâr payından dağıtım aşamasında yurt dışında kesilen vergi (270.000 x %20)	54.000 TL
(A) Kurumunun elde ettiği net kâr payı tutarı	216.000 TL

Bu durumda, (A) Kurumu, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş (C) Kurumundan elde ettiği net 216.000 TL'yi, brüt tutarıyla (300.000 TL) kurum kazancına ekleyecek, bu kazanç üzerinden yurt dışında ödenen [(100.000 x %30) + 54.000=] 84.000 TL'nin (300.000 x %22=) 66.000 TL'ye kadar olan kısmını, bu kazanç üzerinden Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir. 66.000 TL'nin üzerinde kalan 18.000 TL'lik yurt dışında ödenen vergi tutarının mahsup imkânı bulunmamaktadır.

13.1.6. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu mümkündür. 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 %22 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

13.1.7. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Tevsiki

Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir.

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 (2019 yılı için %22) kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette cari olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır. Tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi, ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, 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 Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacaktır.

13.2. Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu

13.2.1. Vergi Mahsubu

KVK'nın 34'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca, beyannamede gösterilen kazançlardan, KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Kanunun 15'inci maddesinin birinci fıkrası ile 30'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre yapılan vergi kesintilerinin bir kısmı, GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulduğundan, beyannameye dahil kazançlar üzerinden bu hüküm uyarınca kesilen vergilerin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür.

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.

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.

VUK'nın 11'inci maddesinde, kesinti yoluyla ödenen vergilerde müteselsil sorumluluk esası getirilmiştir. Söz konusu maddede mal alım ve satımı dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairelerine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde bu kişilerle birlikte verginin ödenmemesinden, alım satıma taraf olanların tümünün

müteselsil sorumlu olacakları belirtilmiştir. Bu esas çerçevesinde, 164 seri No'lu GVGT'de kurumların, sattıkları zirai ürün bedelleri üzerinden müteselsil sorumlulukları gereği vergi kesintisi yapılması esası benimsenmiş olup kesilen vergiler anılan Tebliğde belirtilen esaslar dahilinde kurumların beyannameleri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

13.2.2. Fonlar ve Yatırım Ortaklıkları Bünyesinde Kesilen Verginin, Söz Konusu Kurumlardan Kâr Payı Alanlarca Mahsubu

KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, fonların ve yatırım ortaklıklarının Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı istisna kazançları üzerinden fon bünyesinde kesilen vergiler, söz konusu fon ve ortaklıkların katılma belgeleri ile hisse senetlerinden kâr payı alan kurumlar tarafından, aldıkları kâr payının içerdiği vergi kesintisi miktarı ile sınırlı olmak üzere hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanacaktır. Kâr payının elde edildiği tarih ile vergi kesintisinin yapıldığı tarih arasında dönem farkı olmasının önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergi mahsubunda geçerli vergi oranı, kâr payının elde edildiği dönem için geçerli olan vergi oranı olacaktır.

13.2.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Üzerinden Kesilen Vergilerin Mahsubu

Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Ancak, söz konusu mahsup edilecek verginin, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşmaması gerekmektedir.

13.2.4. Kesilen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu

Geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelir üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergiler varsa bu vergilerin, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarlarından mahsubu mümkün bulunmaktadır.

Bununla birlikte, ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

13.2.5. Fonların ve Yatırım Ortaklıklarının Gelirleri Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu fon ve yatırım ortaklıkları, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, KVK'nın 15'inci maddesi veya GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca, gelirleri üzerinden kesilen vergileri, öncelikle kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edeceklerdir. Fon ve ortaklıklar, bu mahsup işleminden sonra (kurumlar vergisi beyannamesinde matrah oluşmaması nedeniyle) mahsup edilemeyen kesinti tutarlarını, Kanunun 15'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinin beyan edildiği muhtasar beyanname üzerinden mahsup edebileceklerdir. Ancak, söz konusu vergi mahsubunun yapılabilmesi için kesilen vergilerin vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olması şarttır.

Muhtasar beyanname üzerinden vergi mahsubunun yapılmasından sonra mahsup edilemeyen bir vergi tutarı kalması halinde söz konusu vergi kesintisi, mükellefin başvurusu üzerine 252 Seri No'lu GVGT'nde belirtilen esaslar çerçevesinde red ve iade edilecektir.

13.2.6. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin, Yurt İçinde Ödenen Vergilerin ve Geçici Verginin Mahsup Sırası

Yurt dışında ödenen vergiler, KVK'ya göre hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle mahsup edilecek, artan tutarın bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecektir. Ayrıca, Kanunun 33'üncü maddesinde yer alan 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 imkân bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilecektir.

Örnek: Tam mükellef (Z) AŞ, 2019 yılında (D) ülkesinde bulunan şubesinden KVK kapsamında istisna olarak değerlendirilmeyen 150.000 TL karşılığı kurum kazancı elde etmiş ve bu kazanç üzerinden %30 oranında 45.000 TL kurumlar vergisi ödemiştir. Kurumun yurt içindeki faaliyetlerinden elde ettiği kazanç ise 750.000 TL olup 60.000 TL kesinti suretiyle ödenen vergi, 110.000 TL de ödenen geçici vergisi bulunmaktadır. (Yurt dışından elde edilen yabancı para karşılığı kâr payları ve ödenen vergiler TL cinsinden hesaplanmıştır.)

Kurum kazancı	900.000 TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	198.000 TL
Mahsuplar (-) Yurt dışında ödenen verginin mahsup edilebilecek kısmı (150.000 x %22 =) 33.000 TL Kesinti suretiyle yurt içinde ödenen vergi 60.000 TL Geçici vergi 110.000 TL	203.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi	0
İadesi gereken geçici vergi	5.000 TL

Örnekte görüldüğü üzere, yurt dışında ödenen vergiler öncelikle mahsup edilecek, sırasıyla yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecek, mahsup edilemeyen geçici vergi tutarı olan 5.000 TL mükellefe iade edilebilecektir. Yurt dışında ödenen verginin 12.000 TL'lik kısmının ise mahsup sınırını aştığı için cari yılda veya sonraki yıllarda mahsup edilebilmesi mümkün değildir.

13.2.7. Değerleme İşlemlerinden Doğan Kazanca İsabet Eden Vergi Kesintilerinin Mahsubu

Vadesi değerleme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerleme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Aynı şekilde, beyanname tarihine kadar satılan veya itfa edilen Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerinden, değerleme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancına dahil edilen gelirlere isabet eden vergi kesintileri de beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

13.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin İadesi

KVK'nın 34'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında, maddede belirtilen sınırlar dahilinde mahsup edilecek vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durumun vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirileceği ve aradaki farkın, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunacağı ve bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacaklarının ortadan kalkacağı açıklanmıştır.

Mezkûr maddenin 6'ncı fıkrasında ise Maliye Bakanlığı'nın; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli malî müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkili olduğu ve bu yetkinin; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukukî statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabileceği belirtilmiştir.

Bakanlık bu yetkisini 252 Seri No'lu GVGT ve 429 Sıra No'lu VUKGT ile kullanmış olup; kesinti yoluyla ödenen ancak mahsup edilemeyen vergilerin iadesine ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki gibidir.

13.3.1. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsuben İadesi

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi, tutarına bakılmaksızın ve inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Mahsup talebinin Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda, 429 Sıra No'lu VUKGT ekindeki ilgili standart dilekçe kullanılarak yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin listenin dilekçe ekinde yer alması

gerekmektedir. Ortaklar, ortağı oldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz. Mükellefin vadesi gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde vadesi gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz.

13.3.2. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Nakden İadesi

Nakden iade taleplerinin Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda, 429 Sıra No'lu VUKGT ekindeki ilgili standart dilekçe kullanılarak 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; gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının, menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin, serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının, ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak 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 getirilecektir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde, 10.000 TL'yi aşan tutarın 100.000 TL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca veya vergi inceleme raporuna göre iade edilir. Teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin iade yapılır.

İade talebinin 100.000 TL'yi aşan kısmının iadesi her durumda vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

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.

Öte yandan, VUK'nın mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine muhtasar beyannamelerini elektronik

ortamda verme zorunluluğu getirilmiş olup, 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.

Dolayısıyla, 252 Seri No'lu GVGT 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 GVGT'nde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.

13.3.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

Yıl içinde ilgili 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 tevkif yoluyla kesilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsubu ve nakden iadesi kuralları çerçevesinde red ve iade edilir.

13.4. Geçici Verginin Mahsuben ve Nakden İadesi

Üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibarıyla tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup olanağı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

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. Mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 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. Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili satırına 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 elektronik ortamda, 429 Sıra No'lu VUKGT ekindeki ilgili standart dilekçe kullanılarak başvuruda bulunulması 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.

13.5. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi

6824 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121 inci maddesi "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlığı altında yeniden düzenlenmiş **ve 1/1/2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere** 8/3/2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra yayımlan 7162 sayılı Kanun ile 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan "10 Türk lirasına" ibaresi "250 Türk lirasına" şeklinde değiştirilmiş ve bende "ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz." ibaresinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiştir.

"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."

Yayımlanan 7194 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121 inci maddesinde **1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar**

vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere bazı değişiklikler yapılmış olup; Maddenin son hali aşağıdaki gibidir:

"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 Türk lirasından (1.400.000 TL) fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

1. (Değişik:5/12/2019-7194/18 md.) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması,

2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde 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. (Değişik:5/12/2019-7194/18 md.) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayıl-

maz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

şarttır.

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

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

(Değişik fıkra:5/12/2019-7194/18 md.) Bu ***maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini;*** *vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.*

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

Yapılan düzenleme ile vergiye uyumlu mükelleflere tanınan %5 lik vergi indiriminin uygulanmasında beyan edilen vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması şartı kaldırılarak; ödeme koşulu gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresine çekilmiş olup; maddede geçen vergi beyannameleri ibaresinin hangi beyannameleri ifade ettiğine de açıklık getirilmiştir.

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 301 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

2019 yılına ilişkin olarak 2020 yılında verilecek gelir ve krumlar vergisi beyannamelerinde hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1.400.000 TL'den fazla olamaz.

13.5.1. Vergi İndiriminden Yararlanacak Olanlar

Söz konusu Tebliğin 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.

13.5.2. Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları

Tebliğin 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 olması, (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.)

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) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, maddede belirtilen vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

ç) Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması

şarttır.

Öte yandan ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, ödeme şartı ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

13.5.2.1. İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş olması

İndirimden yararlanılabilmesi için mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak yıllık gelir

vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerin kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, ödenmiş olması 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.

13.5.2.2. İlgili dönemlere ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece 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.

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 gerekmekte olduğundan söz konusu dönemler için haklarında ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunan mükelleflerin, tarhiyatın kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın, indirimden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

2019/1 seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi

Örnek: (Ç) Ltd. Şti., 2017, 2018 ve 2019 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 2016 vergilendirme dönemi için katma değer vergisi yönünden 2018 yılında vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve 120.000 TL ikmalen KDV tarhiyatı yapılmıştır. Ancak, söz konusu tarhiyata karşı mükellef tarafından dava açılmış ve 13/4/2020 tarihi itibarıyla kesinleşen yargı kararıyla tarhiyat tamamen kaldırılmıştır.

(Ç) Ltd. Şti. hakkında yapılan ve indirimin hesaplanacağı 2019 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 2019 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte (örneğin 4/6/2020 tarihinde) kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması halinde 2019 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 2019 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonraki bir tarihte kesinleşen yargı kararıyla tamamen kaldırılmış olması nedeniyle, söz konusu tarhiyat 2020 hesap dönemine ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde indirimden yararlanılmasını etkilemeyecektir.

6736 sayılı Kanundan yararlananlar vergi indiriminden faydalanabilir mi? “2013 hesap dönemine ilişkin olarak 2016 yılında düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi kapsamında kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmaksızın, 6736 sayılı Kanundan faydalanılarak ödenmiş olması nedeniyle, ilgili dönemlerde vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan %5’lik vergi indiriminden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 21.11.2018, 1043218

13.5.2.3. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk Lirasının 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. 2017, 2018 ve 2019 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri de kanuni süresi içerisinde ödemiştir. Ancak, 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla beyannamesini veren ve bu tarih itibarıyla Şubat 2020 vergilendirme dönemine ilişkin 18.500 TL vadesi geçmiş katma değer vergisi borcu bulunan (D) A.Ş., diğer şartları sağlamış olsa da 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

Örnek 2: 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 18/4/2020 tarihinde veren (E) Ltd.Şti' nin bu tarih itibarıyla Kasım 2016 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: 2/1/2020 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş ve 2019 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla ödenmemiş 2.000 TL özel usulsüzlük cezası borcu bulunan (F) Ltd. Şti., 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

....

3. Düzeltme beyannameleri ile tenzil taleplerinin vergi indirimine etkisi

Kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir.

Ayrıca, **mükelleflerin nakden iade taleplerinin gerçekleştirilmesinden sonra fazladan iade edildiği "KDV İadesi Kontrol Raporu" veya diğer suretlerle tespit edilen tutarların kendilerinden geri alınmasına ilişkin olarak yazılı talepte bulunmaları (KDV iade uygulamasında kullanılan haliyle mükelleflerin tenzil dilekçesi vermeleri) halinde, bu talepleri Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergi indirimi açısından kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen beyanname olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla, haksız yapılan iadenin geri alınmasına yönelik olarak mükelleflerin söz konusu yazılı taleplerine istinaden yapılan ikmalen, resen veya idarece tarhiyatlar vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.**

2019/1 seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi

13.5.2.4. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilen mükellefler vergi indiriminden yararlanamayacaklardır.

Örnek: Serbest meslek erbabı (G) 2017, 2018 ve 2019 takvim yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de kanuni süresinde ödemiştir. 2019 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini verdiği tarih itibarıyla hakkında 2015, 2016, 2017, 2018 ve 2019 yıllarında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerden herhangi birini işlediğine ilişkin bir tespit bulunmaması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla, (G) bu takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanabilecektir.

13.5.3. 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 **(1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 1.400.000 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.**

13.5.4. Şartların İhlali Halinde Yapılacak İşlemler

1. 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: Serbest meslek erbabı (J), 2019 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde 12.000 TL vergi indirimi tutarı hesaplamış ve bu indirim tutarının tamamından yararlanarak 20.000 TL gelir vergisi ödemiştir.

Ancak, (J), 2019 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksitini 31/3/2020 tarihinde ödemiş olmasına rağmen Temmuz ayında ödenmesi gereken ikinci taksiti kanuni süresi içerisinde ödememiştir.

Bu durumda, (J) 2019 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresi içerisinde vermiş olsa da bu beyanname üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ikinci taksitini kanuni süresi içerisinde ödemediğinden, vergi indirimi dolayısıyla ödemediği vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

2. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın gerçek durumu yansıtmadığının, indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine, yapılan tarhiyatların kesinleşmesi halinde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Dolayısıyla, indirimin hesaplandığı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanın gerçek durumu yansıtmadığının, vergi indiriminden yararlanıldıktan sonra tespit edilmesi nedeniyle beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, resen veya idarece tarhiyat yapılması ve bu tarhiyatların kesinleşmesi durumunda, indirim nedeniyle ödenmeyen vergiler vergi ziyaı uygulanmaksızın tarh edilecektir. Vergi indirimi uygulamasında kesinleşmeden maksat, tarh edilen vergi ile kesilen cezaların idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmaması veya dava konusu edilmesi neticesinde tüm olağan kanun yollarının tüketilmesiyle uygun bulunmak suretiyle kesinleşmesidir.

Bu takdirde, indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır.

Örnek 2: (K) Ltd. Şti., 25/4/2020 tarihinde vermiş olduğu 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanmış ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri 30/4/2020 tarihinde ödemiştir.

Ancak, Ağustos 2018 vergilendirme dönemi için katma değer vergisi yönünden 26/10/2020 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 5/3/2022 tarihinde kesinleşmiştir.

Buna göre, (K) Ltd. Şti.'nin 2019 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanmış olduğu vergi indirimi tutarı dolayısıyla ödemediği kurumlar vergisi tutarı, tarhiyatın kesinleştiği tarih itibarıyla (5/3/2022 tarihinde) vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

13.6. İlave İstihdamın Teşviki

7103 sayılı Kanunun 44. maddesiyle yapılan düzenleme ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

> *"GEÇİCİ MADDE 21- Bu Kanunun (44747 sayılı Kanun) geçici 19 uncu ve geçici 20 nci maddeleri kapsamında işe alınanların ücretlerinin, ilgili yılda uygulanan asgarî ücretin aylık brüt tutarının prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgarî geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.*
>
> *Bu madde kapsamında yapılan ücret ödemelerine ilişkin düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinin aylık brüt asgarî ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden kısmı beyan edilmez ve ödenmez.*
>
> *Bu maddeyle sağlanan vergi teşvikleri 2020 yılı Aralık ayı aşılmamak üzere, teşvik kapsamına giren çalışanlar için 12 ay süreyle uygulanır. Ancak bu süre; işe giriş tarihi itibarıyla teşvik kapsamına giren; 18 yaşından büyük kadın, 18 yaşından büyük 25 yaşından küçük erkek çalışanlar ile Kuruma engelli olarak kayıtlı sigortalılar için 18 ay olarak dikkate alınır. Bu madde kapsamındaki vergi teşvikleri, bu Kanunun geçici 20 nci maddesi kapsamında sağlanan teşvikten yararlanılan çalışanlar için maddede yazılı süre ve şart-*

larla sınırlı olarak uygulanır, prim ve ücret desteği sağlanmayan aylar için vergi teşvikleri de uygulanmaz.

Bu madde kapsamında teşvikten yararlanılmış olan çalışanın teşvik süresini tamamlamadan işten ayrılıp yeniden işe başlaması halinde, bu maddede belirtilen şartların sağlanması kaydıyla üçüncü fıkrada belirtilen yararlanma süresini aşmamak üzere söz konusu çalışan için, yeniden işe başladığı tarihteki durumu dikkate alınarak, kalan süre kadar bu teşvikten yararlanılabilir.

Bu madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananlar, diğer kanunlarda yer alan benzer nitelikli gelir vergisi stopajı teşviklerinden yararlanamaz.

Bu madde hükümleri; 5335 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerleri ile 2886 sayılı Kanuna, 4734 sayılı Kanuna ve uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan alım ve yapım işleri ile 4734 sayılı Kanundan istisna olan alım ve yapım işlerine ilişkin işyerleri ile sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar ve yurtdışında çalışan sigortalılar hakkında uygulanmaz.

Bu Kanunun geçici 20 nci maddesi kapsamındaki desteklerden faydalananlar hariç olmak üzere, 1/1/2018 ila 31/12/2020 tarihleri arasında 5510 sayılı Kanun kapsamına alınan işyerleri ve daha önce tescil edildiği halde ortalama sigortalı sayısının hesaplandığı yılda sigortalı çalıştırılmaması nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumuna aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar prim hizmet beyannamesi vermeyen işyerleri, bu maddede belirtilen şartlar sağlanmak kaydıyla, 1/1/2018 tarihinden sonra ilk defa sigortalı bildiriminde bulunulan ayı takip eden üçüncü aya ilişkin aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinden itibaren bu Kanunun geçici 19 uncu maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen süre kadar bu maddede yer alan vergi teşviklerinden yararlandırılır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile mahsup şeklini ve dönemini belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesiyle, aynı Kanunun Geçici 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında işe alınan ve bu maddelerde yazılı şartları taşıyan ücretliler için asgari ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmının verilecek muhtasar beyanname/ muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmesi suretiyle, gelir vergisi stopaj teşviki sağlanmakta olup; 6.7.2018 tarihli ve 30470 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 304 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde konuyla ilgili olarak yapılan açıklamalara Rehberin ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

13.6.1. 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu Maddesi Kapsamında İşe Alınan Ücretlilere İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulaması

13.6.1.1. Gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanılmasına ilişkin şartlar

(1) 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesi kapsamında öngörülen şartları taşıyan özel sektör işverenleri, 1/1/2018 ila 31/12/2020 tarihleri arasında işe aldıkları sigortalılardan dolayı gelir vergisi stopajı teşvikinden aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanacaktır.

a) Sigortalının Türkiye İş Kurumuna kayıtlı işsiz olması,

b) Sigortalının işe başlama tarihinden önceki üç ay içerisinde, toplam on günden fazla; 31/5/2016 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentleri kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmemiş olması ve sigortalının isteğe bağlı sigortalılık hariç 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı olmaması,

c) Sigortalının işe alındığı yıldan bir önceki takvim yılında işe alındığı işyerinden bildirilen aylık prim ve hizmet belgelerindeki veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerindeki sigortalı sayısının ortalamasına ilave olarak işe alınmış olması.

13.6.1.2. İstisna uygulamasında süre

(1) 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesi kapsamında işe alınan sigortalılar için sağlanan gelir vergisi stopajı teşviki, 1/1/2018 tarihinden 31/12/2020 tarihine kadar uygulanmak üzere, teşvik kapsamına giren her bir çalışan için en fazla 12 ay süre ile uygulanır.

Bu süre; engelli, 18 yaşından büyük kadın, 18 yaşından büyük 25 yaşından küçük erkek çalışanlar için 18 ay süre ile uygulanır.

(2) 1/1/2018 ila 31/12/2020 tarihleri arasında 5510 sayılı Kanun kapsamına alınan işyerleri ve daha önce tescil edildiği halde ortalama sigortalı sayısının hesaplandığı yılda sigortalı çalıştırılmaması nedeniyle, Sosyal Güvenlik Kurumuna aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesi vermeyen işyerleri, bu maddede belirtilen şartlar sağlanmak kaydıyla, 1/1/2018 tarihinden sonra ilk defa sigortalı bildiriminde bulunulan ayı takip eden üçüncü aya ilişkin aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinden itibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlandırılır.

13.6.1.3. Gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulanması

(1) 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesinden yararlanan işverenler için gelir vergisi stopajı teşviki 31/12/2020 tarihini geçmemek üzere, sigortalının 1/1/2018 tarihinden itibaren işe alındığı aydan başlamak ve öngörülen süreleri aşmamak üzere her ay verilecek muhtasar beyannamelerde/muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde uygulanır. Üç aylık muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi veren mükellefler tarafından gelir vergisi stopajı teşviki, üç aylık dönemler itibarıyla dikkate alınır.

(2) 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesine göre prim desteğinden faydalanılamayan durumlarda gelir vergisi stopajı teşviki de uygulanmaz.

(3) Teşvikten yararlanılmaya başlanmasından sonra, gerek eski çalışanların gerekse ilave istihdam edilenlerin 31/12/2020 tarihinden önce işten çıkarılması durumunda, işten çıkış tarihinden önceki takvim yılında istihdam edilen ortalama sigortalı sayısının üzerinde kalınmak koşuluyla, terkin edilecek vergi tutarının tespitinde, ilave istihdam amacıyla işe alınanlardan kalan sigortalılar dikkate alınır. Bu durumda, sigortalılardan hangisi için teşvikten yararlanılacağı işveren tarafından serbestçe belirlenir.

Örnek 1: İşveren (A)'nın, 2017 yılı içinde verdiği aylık prim ve hizmet belgelerindeki ortalama sigortalı sayısı 20'dir. Bu işveren, 2017 yılı ortalaması olan 20 sigortalısına ilave olarak 2018 yılının Nisan ayında destek kapsamında bulunan 5 sigortalı istihdam etmiştir.

Buna göre, işveren (A), Nisan ayında istihdam ettiği ve şartların tamamını taşıyan 5 sigortalısı için teşvikten yararlanabilecektir.

Örnek 2: İşveren (B)'nin, 2017 takvim yılında verdiği aylık prim ve hizmet belgelerindeki ortalama işçi sayısı 30'dur. Bu işveren, 8/5/2018 tarihinde ilave istihdama ilişkin şartları taşıyan 8 işçi istihdam etmiş ve bu işçiler için teşvikten yararlanmaya başlamıştır.

İşveren (B), 2018 Eylül ayında teşvik kapsamında olmayan 4 işçisini işten çıkarmıştır. Bu durumda işveren (B), ilave istihdam etmiş olduğu 8 işçi için Eylül 2018'e kadar ilave istihdam teşvikinden yararlanacak olup bu tarihten sonra ise 2017 yılında istihdam ettiği ortalama 30 sigortalının üzerinde kalan 4 işçi için teşvikten yararlanacaktır. Teşvikten yararlanacağı 4 işçinin hangisi olacağı işveren tarafından serbestçe belirlenecektir.

Örnek 3: İşveren (D), 2017 takvim yılında tescil ettirdiği işyerinde sigortalı işçi çalıştırmamıştır. 2/2/2018 tarihinde işe aldığı 2 işçi için ilk defa sigortalı bildiriminde bulunmuştur.

Bu işveren, ilk defa sigortalı bildiriminde bulunduğu ayı takip eden üçüncü aya ilişkin (Mayıs ayına ait olup Haziran ayında verilecek) aylık muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesinden itibaren Mayıs ayına ilişkin ödediği ücretler üzerinden gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmaya başlayacaktır.

2018 yılında işe yeni başlayan mükellefler için de gelir vergisi stopaj teşviki aynı şekilde uygulanacaktır. Yeni Makina ve Teçhizat Alımında Amortisman Oran ve Süreleri

7103 sayılı Kanunun 16. maddesiyle yapılan düzenleme ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 30- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra, 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce münhasıran imalat sanayiinde veya 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerce münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere, 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilen yeni makina ve teçhizat ile aynı tarihe kadar yatırım teşvik

belgesi kapsamında iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Maliye Bakanlığınca bu Kanunun 315 inci maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir. Bu şekilde yapılacak hesaplamada faydalı ömür süresinin küsuratlı çıkması halinde, çıkan rakam bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle ilgili kıymetlere uygulanacak amortisman oran ve süreleri belirlenir. Bu şekilde belirlenen oran ve süreler izleyen yıllarda değiştirilemez. İmalat sanayiinde kullanılmak üzere iktisap edilen ve madde hükmünden yararlanılabilecek makina ve teçhizatı tespite Cumhurbaşkanı, uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Yapılan düzenleme ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesi yönünde düzenleme yapılmış olup; 213 sayılı Kanunun Geçici 30 uncu maddesi ile getirilen uygulamadan madde kapsamına giren mükelleflerce, maddenin yürürlük tarihi olan 1 Mayıs 2018 tarihinden itibaren 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilecek yeni makina ve teçhizat için faydalanılabilecektir. Mezkur maddenin yürürlüğünden önce veya 31/12/2019 tarihinden sonra iktisap edilen makina–teçhizat için bu uygulamadan faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

13.7. İade Talepleri Başvuru Şekli

İade taleplerine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca 429 sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile düzenleme yapılmıştır. Daha sonra Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan 22/01/2016 tarihli ve GVK-99/2016-1 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde; gelir ve kurumlar vergisine yönelik iade taleplerinde, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan **Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin** kullanılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 2015 ve izleyen vergilendirme dönemlerine yönelik iade taleplerini ***Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin (GEKSİS)*** **kullanmak suretiyle yapacaklardır.**

193 sayılı GVK'nın;

- Mükerrer 120'nci maddesi kapsamında iadesi gereken geçici vergi
- 121'inci maddesi kapsamında, Kanunun 94'üncü ve geçici 67'nci maddeleri uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan gelir vergisi

5520 sayılı KVK'nın;

- 32'nci maddesi kapsamında GVK'nın ilgili hükümlerine göre ödenen geçici vergi
- 34'üncü maddesi kapsamında Kanunun 15 ve 30'uncu maddeleri ile GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan kurumlar vergisi

iade taleplerinde Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen bilgi ve belgeler elektronik ortamda alınacaktır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri söz konusu iade taleplerini bu uygulama kapsamında yapacaklardır.

İade talebine ilişkin olarak elektronik ortamda alınması uygun görülen liste ve/veya tablolar dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Vergi daireleri mükelleflerin iade taleplerini, sistem tarafından üretilecek Gelir ve Kurumlar Vergisi İadesi Kontrol Raporu çerçevesinde değerlendirerek ilgili Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde ve Sirkülerlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandıracaktır.

Mükelleflerin iade talepleri, 252 Seri No'lu GVGT'nde belirtilen esas ve süreler itibarıyla geçerlilik kazanacaktır.

Mükellefler talep ettikleri iadenin konusuna ve beyan ettikleri kazanç türlerine göre Maliye Bakanlığı'nın uygun göreceği liste ve tabloları aşağıdaki esaslara uygun olarak elektronik ortamda göndereceklerdir.

Her bir tevsik edici belge, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi, bu liste ve tablolara ayrı ayrı girilecektir. Aynı mükelleften yapılan alımlar, bu liste ve tablolara belge bazında ayrı ayrı girilecektir.

Liste ve tabloların doldurulmasında uyulacak kurallara internet vergi dairesinden ulaşılması mümkündür.

Elektronik ortamda alınan belgelerin ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek bulunmamaktadır.

14. TASFİYE, BİRLEŞME, DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ

14.1. Tasfiye

Tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine **tasfiye dönemi** geçerli olur. Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer.

Tasfiye beyannamesi, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde verilir. Bu şekilde verilecek olan beyannamelere, bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi de eklenir.

Tasfiyeye giriş öncesi, tasfiye dönemi veya tasfiye sonucuna ilişkin kıst dönem beyannameleri, kağıt ortamında hazırlanacak beyanname ile beyan edilir. Tasfiye sonucu beyannamesinin, yıllık kurumlar vergisinin beyan tarihinden (30 Nisan) önce verilmesi durumunda, bir önceki yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi de tasfiye sonucu beyannamesi ile birlikte verilir.

Örneğin; 20 Şubat 2020 tarihinde tasfiyesi sonuçlanan şirketin tasfiye sonu beyannamesi ile 2019 yılına ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesi 21 Mart 2020 tarihine kadar elden vergi dairesine verilecektir.

14.2. Birleşme

Bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda, birleşme sebebiyle infisah eden kurumların birleşme kârı için tasfiye hükümleri geçerli olur. Dolayısıyla birleşme tarihine kadar, birleşen kurumda ortaya çıkan faaliyet kârları ile birlikte değer artışları da vergilendirilir.

Vergili birleşme olarak da ifade edilen bu birleşme türü şirketler tarafından tercih edilmemektedir. Birleşmeye ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, birleşmenin tescil edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

14.3. Devir

KVK'nın 19'uncu maddesi, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Buna göre, aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

- İnfisah eden kurum ile birleşilen kurumun tam mükellef olması
- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi

Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının ticaret sicilinde tescil edildiği tarihtir. Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür (nevi) değiştirmeleri de devir hükmündedir.

Devre ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

Devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceğine karar verilmiştir.

DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2010/1363, K. 2012/917.

14.4. Bölünme

Bölünme işlemi tam ve kısmi olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

14.4.1. Tam Bölünme

Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devreden sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin iştirak hisselerinin verilmesi tam bölünme olarak tanımlanır.

Bölünen şirketin varlıkları, kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılır. Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi ertelemesi yapılır. Zira, varlıkları devralan şirket ileride bunları elden çıkardığında satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark kurum kazancına dahil edilir.

Bölünme işlemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde bölünme suretiyle infisah eden (bölünen) kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

14.4.2. Kısmi Bölünme

Tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilir.

Kısmi bölünme işleminde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır.

14.5. Hisse Değişimi

Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin iştirak hisselerini vermesi, hisse değişimi olarak tanımlanır.

Devir, tam bölünme, kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar, KVK'nın 20'nci maddesi uyarınca vergilendirilmez.

Esasında, yukarıda sayılan işlemler sonucu VUK uyarınca yapılacak değerlemeler neticesinde yüksek kârlar ortaya çıkmakta ve kurumlar, ortaya çıkan vergileri finanse etmekte zorlanmaktadır. Bu nedenle, ölçek ekonomilerinden yararlanmak isteyen kurumların yukarıdaki işlemlerini teşvik etmek amacıyla düzenlemeler yapılmış ve vergi ertelemesi niteliğinde kolaylıklar sağlanmıştır.

Davacının hisselerini satışa konu ettiği şirketlerin emsal bedeli olarak satış tarihi itibariyle borsa değerinin dikkate alınması gerekmektedir. Örtülü kazanç gerekçesiyle yapılan tarhiyatın isabetsiz olduğuna karar verilmiştir.

DANIŞTAY 4. DAİRE, E. 2010/6152, K. 2011/65 sayılı kararı.

15. BEYANNAMELERİN İMZALATILMASI VE YATIRIM İNDİRİMİ, KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI VE TAM TASDİK RAPORLARININ ELKETRONİK ORTAMDA GÖNDERİLMESİ

03/03/2005 tarih ve 25744 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 37 seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği uyarınca 2018 yılı aktif toplamı 9.913.000 TL ve net satışlar toplamı 19.820.000 Türk Lirasını aşmayan kurumlar vergisi mükellefleri 2019 yılı beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar.

213 sayılı VUK'nın mükerrer 227'nci maddesinin 2 numaralı bendi ile vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamayacaktır.

Diğer taraftan 30/07/1995 tarihli ve 22359 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 18 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Genel Tebliği'nde yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi (tasfiye, birleşme ve devir ve beyannameleri dahil) vermek durumunda bulunan mükelleflerin söz konusu beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolarını ve bildirimlerini diledikleri takdirde yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebilecekleri belirtilmiştir. Gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflerin, beyannamelerini ayrıca serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlere imzalatma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, yararlanılması yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz zorunluluğuna bağlanmış olan yatırım indirimi istisnası ve kurumlar vergisi istisnası konularında veya içerisinde anılan konuların da değerlendirilmiş olduğu yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdiki (tam tasdik) konusunda yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporlarının ilgili yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile birlikte veya beyannamenin verildiği ayı takip eden iki ay içerisinde ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

1/6/2019 tarih ve 30791 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Yeminli Mali Müşavirlik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ uyarınca; yeminli mali müşavirler 2019 yılına ilişkin olarak 1/1/2020 tarihinden itibaren verecekleri Kurumlar Vergisi Beyannamesi Tasdik Raporlarını zorunlu olarak sadece elektronik ortamda göndereceklerdir.

26/3/2020 tarihinde yayımlanan 1 No.lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Sirküleri ile ülkemizde yaşanan Koronavirüs (COVID-19) salgını sebebiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı/vergi dairelerine teslim edilmesi gereken yeminli mali müşavirlik tasdik raporlarının verilme süreleri, son günü 30/6/2020 tarihine kadar olanlar için geçerli olmak üzere iki ay süreyle uzatılmıştır.

Dolayısıyla 2019 yılına ilişkin verilecek olan Kurumlar Vergisi Beyannamesi Tasdik Raporlarının 31 Ağustos 2020 Pazartesi tarihine kadar elektronik ortamda teslim edilmesi gerekmektedir. Sistemden elektronik imzalı olarak gönderilen Raporların geçerlilik kazanması için, bu Raporların ilgili mevzuatında belirtilen sürenin son gününe kadar ilgili vergi dairesine kâğıt olarak ibraz edilmesi gereken eklerinin de belirtilen bu süre içerisinde ibraz edilmesi gerekmektedir.

11 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nde Mükellefin ilgili dönem hesapları vergi incelemesi tamamlanmadan, inceleme dönemi ve inceleme kapsamındaki konularla ilgili olarak yeminli mali müşavirlik tasdik sözleşmesi ve tasdik raporu düzenlenmeyeceği belirtilmiş olup; 29 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nde ise mükelleflerin tasdik konusu ile ilgili defter ve belgelerinin vergi inceleme elemanları tarafından incelenmek üzere alındığı durumlarda bunun tevsik edilmesi kaydıyla tam tasdik raporlarının vergi incelemesinin tamamlanmasından sonra düzenlenmesi mümkün bulunduğu, bu durumda, tam tasdik raporları, defter ve belgelerin mükellefe iadesinden itibaren iki ay içerisinde düzenleneceği, ancak, vergi incelemesi beyanname verme süresinin bitiminden sonra başlamış ise, beyanname verme süresinin bitimi ile vergi incelemesine başlama tarihi arasında geçen süre söz konusu iki aylık süreden indirileceği açıklanmıştır.

Yeminli mali müşavirler tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerden tasdik konusu ile ilgili defter ve belgeleri incelemeye alınanların durumunu raporların teslim süresi bitmeden ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildireceklerdir. Yazıya, tasdik konusu ile ilgili defter ve belgelerin incelemeye alındığını tevsik eden bilgi ve belgeler de eklenecektir.

16. DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN KONULAR: İZAHA DAVET NEDENLERİ

Vergi Usul Kanununun mülga 370 inci maddesi, 9/8/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile "İzaha davet" başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmiştir.

VUK'nın 370 inci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden 25.07.2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde izaha davetin kapsamı ve şekli, ön tespitin niteliği, izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merciler, davet yapılacaklar, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esaslar belirlenmiştir. Uygulamanın usul ve esasları özetle aşağıdaki gibidir:

1. İzaha davet müessesesinin tanımı

İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığını gösteren emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyaına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyaına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.

2. İzah Değerlendirme Komisyonu kurulması

İzaha davet müessesi Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulacak **"İzah Değerlendirme Komisyonu"** tarafından yapılacak ön tespitler ile ilgili olarak "izaha davet yazısı"nda belirtilen konular için uygulanacaktır.

3. İzaha davet gerekçesi : Ön tespit

Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, belirtilen komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.

4. Ön tespitin vergi incelemesine başlanmadan yapılması

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde yer alan indirimli cezanın uygulanması, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına *işaret eden* (delalet eden) *izler/ göstergeler* (emareler) bulunduğuna dair ön tespitin yapılmış olduğu hallerde mümkündür. Ön tespitin *vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce yapılması gerekmekte olup;* yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitle ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir.

5. İzaha davet yazısı

Komisyonlar kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, maddede belirtilen ön tespiti yapacak, izaha davet yazısını, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderecek, kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandıracaktır.

6. İzaha davet konuları

Hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin uygulanacağı Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Tebliğ'de 16 farklı konu izaha davet kapsamına alınmıştır. Bu konular aşağıdaki gibidir.

1. Ba-Bs Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
2. Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
3. Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
4. Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
5. Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
6. Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi
7. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
8. İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
9. Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Maddesindeki İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
10. Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
11. Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
12. Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi
13. Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi
14. Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
15. Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi
16. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

482 No'lu VUK Genel Tebliği 1 Eylül 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

UYGULAMA ÖRNEĞİ

(X) AŞ kumaş üretimi ve satışı işi ile uğraşmaktadır. Şirketin 2019 yılı faaliyetlerine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir. (TL)

(TABLO I)	(TL)
TİCARİ BİLANÇO KÂRI	4.000.000
Gümrük idaresine ödenen para cezası (+)	50.000
Aktife kayıtlı gezi teknesinin amortismanı (+)	25.000
Şirket çalışanın kusurundan kaynaklı olarak ödenen tazminat (+)	75.000
Dava safhasında olan alacağın karşılık gideri	100.000
Sulh yoluyla tahsilinden vazgeçilen alacak	150.000
Menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı (+)	35.000
Aktife kayıtlı binek otomobiller için ödenen MTV (+)	5.000
Aktife kayıtlı kamyonlar için ödenen MTV	15.000
Genç Sanayici ve İşadamları Derneğine ödenen aidat (+)	10.000
Şirket ortağının Bağ-Kur ve özel sağlık sigortası giderleri (+)	20.000
Tahakkuk ettirilen ve ödenmeyen SGK primleri (+)	35.000
Kıdem tazminatı karşılığı (+)	65.000
İstisnaya tabi olan yurt dışı şube faaliyetine ilişkin zarar (+)	400.000
Yangında zayi olan kumaşların maliyet bedeli ve yüklenilen KDV'si	100.000
Depodan çalınan kumaşların maliyet bedeli ve yüklenilen KDV'si (+)	280.000
Fire sonucu meydana gelen kayıp tutarı	10.000

Ayrıca, şirketin yaptığı bağış ve yardımlar ile indirim tutarları aşağıdaki gibidir.

(TABLO II)	(TL)
(X) Spor Kulübünün Futbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcaması	30.000
(Y) Spor Kulübünün Basketbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcaması	75.000
İstanbul Büyükşehir Belediyesine yapılan bağış	200.000
Sağlık Bakanlığına hastane inşaatı amacıyla yapılan bağış	75.000
Kültür Bakanlığınca desteklenen bilimsel kazı çalışmasına ilişkin yardım	25.000
BKK uyarınca Başbakanlık aracılığıyla sel felaketine ilişkin yapılan yardım	20.000
Yeşilaya yapılan nakdi bağış	25.000
Ankara Üniversitesine yapılan bağış	50.000
TOPLAM	**500.000**

1) Şirketin "Ticari bilanço kârı" hesaplanırken, KKEG niteliğinde olsun olmasın tüm harcamalar; istisna kapsamında olsun olmasın tüm gelirler ile bağış ve yardım tutarları dikkate alınmıştır. Beyanname doldurulurken ilk olarak, ticari bilanço kârının hesabında dikkate alınan ve vergi kanunlarına göre KKEG niteliğinde olan harcamaların kazanca eklenmesi gerekir.

Buna göre, Rehberin 5'inci bölümünde yer alan açıklamalar uyarınca yukarıdaki (I) numaralı tabloda yer alan kalemlerden (+) işaretli olanlar KKEG olarak dikkate alınır ve matrahtan indirimleri kabul edilmeyerek kâra eklenir.

(II) numaralı tabloda yer alan bağış ve yardımlar ise, yine KKEG satırına yazılacak ve rehberin "7.2." bölümünde açıklanan kısıtlamalar ve hesaplamalar çerçevesinde beyanname üzerinden indirilecektir. (Bu hesaplamalara diğer bölümde yer verilmiştir.)

(I) numaralı tabloda yer alan (+) işaretli KKEG'lerin toplamı 1.000.000 TL; (II) numaralı tablodaki bağış ve yardımların toplamı ise 500.000 TL'dir. Buna göre, beyanname üzerindeki "Kanunen kabul edilmeyen giderler" satırına yazılacak tutar [1.000.000 + 500.000] 1.500.000 TL olacak ve bu işlem sonucu mali bilançodaki kâr tutarı [4.000.000 + 1.500.000] 5.500.000 TL'ye çıkacaktır.

2) Şirketin kazancı içinde yer alan bazı gelir kalemleri aşağıdadır.

(TABLO III)	(TL)
Yurtiçi iştirak kazancı (-)	600.000
6 aydır aktifte kayıtlı olan yurtdışı şirket hissesinden elde edilen iştirak kazancı	250.000
Emisyon primi kazancı (-)	200.000
Şirket aktifine 3 yıldır kayıtlı binanın 3/10/2019 tarihinde satışından doğan kazancın %50'si (-)	550.000
Serbest bölgedeki şubenin kazancı (-)	650.000
Teknopark şubesinden elde edilen kazanç (-)	500.000

(III) numaralı tabloda yer alan kalemlerden (-) işaretli olanlar KVK'ya göre vergiden istisnadır. Yurt dışı iştirak hissesini 1 yıldır elinde tutmayan şirketin, yabancı kurumdan elde ettiği iştirak kazancı ise istisnaya tabi olmayacaktır.

Buna göre, (-) işaretli istisna kazançlar toplamı **2.500.000 TL'dir.**

3) Şirketin geçmiş yıl zararları aşağıdaki tablodadır.

(TABLO IV)	(TL)
2013 yılı zararı	200.000
2018 yılı zararı	500.000

5 yıl geçmiş olması nedeniyle 2013 yılı zararının 2019'da mahsubu mümkün değildir. Buna göre Şirket, 2018 yılı zarar tutarı olan 500.000 TL'nin tamamını beyannamedeki geçmiş yıl zararları bölümüne kaydetmek suretiyle mahsup edebilecektir.

4) Yapılan bu hesaplamalar sonucunda Şirketin indirim, bağış ve yardımlarına esas olacak "İndirime Esas Tutar" satırı aşağıdaki gibi olacaktır.

(TABLO V)	(TL)
Ticari bilanço kârı	4.000.000
Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)	1.500.000
Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)	2.500.000
KÂR	3.000.000
Mahsup edilecek toplam geçmiş yıl zararı (-)	500.000
İNDİRİME ESAS TUTAR	**2.500.000**

5) Şirketin "Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler" bölümünde dikkate alacağı bağış ve yardımlar "TABLO II" de sayılmıştır. Bunlara ek olarak dikkate alacağı kalemler ise aşağıdadır.

(TABLO VI)	(TL)
5520 sayılı KVK'ya göre AR-GE projesi kapsamındaki harcamalar (2015 yılında yapılan başvuruya konu projeye ilişkin)	200.000
5746 sayılı Kanuna göre AR-GE merkezinde yapılan harcamalar	150.000
GVK Ek 1-6 maddeleri çerçevesinde endekslenmiş yatırım indirimi	400.000

Beyannamenin "İndirime esas tutar" satırı 2.500.000 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre, Şirketin dikkate alacağı indirim, bağış ve yardımlar aşağıdaki şekilde hesaplanacak ve beyannameye yazılacaktır.

- 5520 sayılı KVK'ya göre AR-GE projesi kapsamındaki harcamaların %100'ü: 200.000 TL

- 5746 sayılı Kanuna göre AR-GE merkezinde yapılan harcamaların %100'ü: 150.000 TL

- (X) Spor Kulübünün Futbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamalarının *yarısı* [30.000/2]: 15.000 TL

- (Y) Spor Kulübünün Basketbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamalarının tamamı: 75.000 TL

- İstanbul Büyükşehir Belediyesine yapılan bağışın, kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı dikkate alınacaktır. Buna göre, üzerinden %5 hesaplanacak kurum kazancı ve en yüksek dikkate alınabilecek bağış ve yardım tutarı şu şekilde hesaplanacaktır;

[Ticari bilanço kârı – (İştirak kazançları istisnası + Geçmiş yıl zararları)]

[4.000.000 – (600.000 + 500.000)] = 2.900.000 TL

[2.900.000 x %5] = 145.000 TL

Böylece, İstanbul Büyükşehir Belediyesine yapılan 200.000 TL bağışın sadece 145.000 TL'lik kısmı indirime konu edilecektir.

- Sağlık Bakanlığına hastane inşaatı amacıyla yapılan bağışın tamamı: 75.000 TL
- Kültür Bakanlığınca desteklenen bilimsel kazı çalışmasına ilişkin yardımın tamamı: 25.000 TL
- BKK uyarınca Başbakanlık aracılığıyla sel felaketine ilişkin yapılan yardımın tamamı: 20.000 TL
- Yeşilay'a yapılan "nakdi" bağışın tamamı: 25.000 TL
- Yatırım indirimi: 400.000 (Ayrıca, yatırım indiriminden yararlanan 400.000 TL üzerinden %19,8 tevkifat yapılacak ve [400.000 x %19,8] 79.200 TL Nisan ayına ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.)
- Ankara Üniversitesine yapılan bağışın tamamı (Diğer indirimler): 50.000 TL
- Yukarıdaki hesaplamalar çerçevesinde mükellef kurumun "**MATRAH**"ı (Dönem Safi Kurum Kazancı) aşağıdaki gibi olacaktır.

(TABLO VII)	**(TL)**
İndirime esas tutar	2.500.000
AR-GE indirimleri toplamı [200.000 + 150.000] (-)	350.000
Sponsorluk harcamaları [15.000 + 75.000] (-)	90.000
Bağışların toplamı (Diğer indirimler hariç) [145.000 + 75.000 + 25.000 + 20.000 + 25.000] (-)	290.000
Yatırım indirimi (-)	400.000
Diğer indirimler	50.000
MATRAH (Dönem safi kurum kazancı) [2.500.000 – (350.000 + 90.000 + 290.000 + 400.000 + 50.000)]	**1.320.000**

6) Şirket, Ekonomi Bakanlığından yatırım teşvik belgesi almış ve BKK'ya göre VI. Bölgede bulunan Bingöl'de bir üretim tesisi kurmuştur. Teşvik belgesi kapsamında 2019 yılında 1.500.000 TL yatırım yapılmış ve bu yatırımdan 2019 yılında 300.000 TL kazanç elde edilmiştir. Bingöl ilinde yatırıma katkı oranı % 40 ve vergi indirim oranı % 90'dır.

KVK'nın 32/A maddesine göre, 300.000 TL kazanç tutarı üzerinden %22 değil, %2,2 oranında vergi alınacaktır.

Öte yandan (X) AŞ, "502. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabında yer alan 250.000 TL'yi ortaklarına dağıtmıştır. Bu tutarın önce kurumlar vergisine, daha sonra ise elde eden ortağın hukuki kişiliğine göre %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulması gerekir.

Bu verilere göre Şirketin "Hesaplanan kurumlar vergisi" aşağıdaki şekilde olacaktır.

(TABLO VIII)

Dönem safi kurum kazancı	1.320.000
KVK'nın 32/A Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah	300.000
KVK'nın 32/A Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranı	%2,2
KVK 32/A Mad. kapsamında hesaplanan vergi [300.000 x %2,2]	6.600
İşletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları	250.000
Genel orana tabi matrah [1.320.000 – 300.000]	1.020.000
Üzerinden %22 oranında vergi hesaplanacak matrah [1.020.000 + 250.000)]	1.270.000
İndirimli oranda hesaplanan kurumlar vergisi [6.600]	6.600
Genel oranda hesaplanan kurumlar vergisi [1.270.000 x %22]	279.400
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ [6.600 + 279.400]	**286.000**

7) Şirketin 2019 yılı içerisinde tevkif yoluyla ödediği vergi 56.000 TL; ödenen geçici vergi ise 54.000 TL'dir. Buna göre (X) AŞ'nin nihai olarak ödeyeceği vergi aşağıdaki gibi olacaktır.

(TABLO IX)

Hesaplanan kurumlar vergisi	286.000
Yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler	56.000
Geçici vergi	54.000
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ [286.000 – (56.000 + 54.000)]	**176.000 TL**

Şartları taşıması kaydıyla mükellef kurum hesaplanan kurumlar vergisinin %5'i olan (286.000 *%5 =) 14.300 TL'yi vergi indirim tutarı olarak ödenmesi gereken kurumlar vergisinden indirebilecektir.

EK : 5108 SAYILI KAMU MALÎ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU EKİ LİSTE

(I) SAYILI CETVEL[1][2][3][8][9]
(Değişik: 22/12/2005-5436/12 md.)
GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
2) Cumhurbaşkanlığı
3) (...)[10]
4) Anayasa Mahkemesi
5) Yargıtay
6) Danıştay
7) Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu[4]
8) Sayıştay
9) Adalet Bakanlığı
10) Millî Savunma Bakanlığı
11) İçişleri Bakanlığı
12) Dışişleri Bakanlığı
13) Hazine ve Maliye Bakanlığı[9][12]
14) Millî Eğitim Bakanlığı
15) (...)[8]
16) Sağlık Bakanlığı
17) **(Değişik: 26/9/2011-KHK-655/44 md.)** Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı[9][13]
18) (...)[8]
19) Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı[9][14][22]
20) (...)[8]
21) Enerji ve Tabiî Kaynaklar Bakanlığı
22) Kültür ve Turizm Bakanlığı
21) (...)[8]
24) (...)[8] [9][14]
25) (...)[8][9][15]
26) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı[8][9][16]
27) Çevre ve Şehircilik Bakanlığı[8]
28) Ticaret Bakanlığı[8][18]
29) Gençlik ve Spor Bakanlığı[8]
30) Tarım ve Orman Bakanlığı[8][9][17]
31) (...)[8][9][18]
32) (...)[8][9][15]
33) (...)[8][9][17]
34) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
35) Millî İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı[11]
36) Jandarma Genel Komutanlığı

37) Sahil Güvenlik Komutanlığı
38) Emniyet Genel Müdürlüğü
39) Diyanet İşleri Başkanlığı
40) (...)[12]
41) **(Mülga: 26/9/2011-KHK-655/44 md.)**
42) (...)[5][19]
43) (...)[20]
44) *Devlet Personel Başkanlığı* [23]
45) Türkiye İstatistik Kurumu[6]
46) Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı[6]
47) Gelir İdaresi Başkanlığı
48) **(Mülga: 11/10/2011-KHK-662/58 md.)**
49) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
50) Meteoroloji Genel Müdürlüğü[7]
51) **(Mülga: 11/10/2011-KHK-662/58 md.)**
52) (...)[21]
53) **(Ek: 11/10/2011-KHK-663/58 md.; Mülga: 15/8/2017-KHK-694/203 md.; Aynen kabul: 1/2/2018-7078/189 md.)**
54) **(Ek: 11/10/2011-KHK-663/58 md.; Mülga: 15/8/2017-KHK-694/203 md.; Aynen kabul: 1/2/2018-7078/189 md.)**
55) **(Ek:4/4/2013-6458/123)** Göç İdaresi Genel Müdürlüğü
56) **(Ek: 15/7/2018-C.K-4/65 md.)** Avrupa Birliği Başkanlığı
57) **(Ek:RG-11/10/2018-30562-C.K.-19/1 md.)** Devlet Arşivleri Başkanlığı
58) **(Ek:RG-11/10/2018-30562-C.K.-19/1 md.)** İletişim Başkanlığı
59) **(Ek:RG-11/10/2018-30562-C.K.-19/1 md.)** Milli Saraylar İdaresi Başkanlığı
60) **(Ek:RG-11/10/2018-30562-C.K.-19/1 md.)** Strateji ve Bütçe Başkanlığı

(II) SAYILI CETVEL
(Değişik: 22/12/2005-5436/12 md.)
ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

A) YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ

1) Yükseköğretim Kurulu
2) **(Değişik: 17/2/2011-6114/11 md.)** Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı
3) İstanbul Üniversitesi
4) İstanbul Teknik Üniversitesi
5) Ankara Üniversitesi
6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
7) Ege Üniversitesi
8) Atatürk Üniversitesi
9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
10) Hacettepe Üniversitesi
11) Boğaziçi Üniversitesi
12) Dicle Üniversitesi
13) Çukurova Üniversitesi
14) Anadolu Üniversitesi
15) **(Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.)** Sivas Cumhuriyet Üniversitesi
16) İnönü Üniversitesi
17) Fırat Üniversitesi
18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
19) Selçuk Üniversitesi
20) **(Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.)** Bursa Uludağ Üniversitesi
21) Erciyes Üniversitesi
22) Akdeniz Üniversitesi
23) Dokuz Eylül Üniversitesi
24) Gazi Üniversitesi
25) Marmara Üniversitesi
26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
27) Trakya Üniversitesi
28) Yıldız Teknik Üniversitesi
29) **(Değişik: 18/6/2017-7033/81 md.)** Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi
30) Gaziantep Üniversitesi
31) **(Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.)** Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi
32) **(Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.)** Aydın Adnan Menderes Üniversitesi

33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
34) Balıkesir Üniversitesi
35) **(Değişik: 20/8/2016-6745/22 md.)** Manisa Celal Bayar Üniversitesi
36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
37) **(Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.)** Kütahya Dumlupınar Üniversitesi
38) **(Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.)** Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi
39) **(Değişik: 21/10/2014-6562/4 md.)** Gebze Teknik Üniversitesi
40) Harran Üniversitesi
41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
42) Kafkas Üniversitesi
43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
44) Kırıkkale Üniversitesi
45) Kocaeli Üniversitesi
46) Mersin Üniversitesi
47) **(Ek: 16/5/2012-6307/4 md.)** Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi
48) **(Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.)** Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi
49) **(Değişik: 18/6/2017-7033/81 md.)** Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
50) Pamukkale Üniversitesi
51) Sakarya Üniversitesi
52) Süleyman Demirel Üniversitesi
53) **(Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.)** Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi
54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
55) Galatasaray Üniversitesi
56) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.; Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.)** Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi
57) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Kastamonu Üniversitesi
58) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Düzce Üniversitesi
59) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.;Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.)** Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
60) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Uşak Üniversitesi
61) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.; Değişik: 30/3/2012-6287/22 md.)** Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi
62) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md;Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.)** Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi
63) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md. ; Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.)** Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi
64) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Aksaray Üniversitesi
65) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Giresun Üniversitesi
66) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Hitit Üniversitesi
67) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md. ; Değişik: 9/5/2018-7141/10 md.)** Yozgat Bozok Üniversitesi
68) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Adıyaman Üniversitesi
69) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Ordu Üniversitesi
70) **(Ek: 1/3/2006-5467/5 md.)** Amasya Üniversitesi

71) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
72) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Ağrı Dağı Üniversitesi[1]
73) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Sinop Üniversitesi
74) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Siirt Üniversitesi
75) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.; Değişik: 30/10/2013-6501/3 md.)** Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
76) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Karabük Üniversitesi
77) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Kilis 7 Aralık Üniversitesi
78) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Çankırı Karatekin Üniversitesi
79) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Artvin Çoruh Üniversitesi
80) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.; Değişik: 19/4/2012-6296/4 md.)** Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
81) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Bitlis Eren Üniversitesi
82) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Kırklareli Üniversitesi
83) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
84) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Bingöl Üniversitesi
85) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Muş Alparslan Üniversitesi
86) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Mardin Artuklu Üniversitesi
87) **(Ek: 17/5/2007-5662/9 md.)** Batman Üniversitesi
88) **(Ek: 22/5/2008-5765/3 md.)** Ardahan Üniversitesi
89) **(Ek: 22/5/2008-5765/3 md.)** Bartın Üniversitesi
90) **(Ek: 22/5/2008-5765/3 md.)** Bayburt Üniversitesi
91) **(Ek: 22/5/2008-5765/3 md.)** Gümüşhane Üniversitesi
92) **(Ek: 22/5/2008-5765/3 md.)** Hakkari Üniversitesi
93) **(Ek: 22/5/2008-5765/3 md.)** Iğdır Üniversitesi
94) **(Ek: 22/5/2008-5765/3 md.)** Şırnak Üniversitesi
95) **(Ek: 22/5/2008-5765/3 md.; Değişik: 20/8/2016-6745/22 md.)** Munzur Üniversitesi
96) **(Ek: 22/5/2008-5765/3 md.)** Yalova Üniversitesi
97) **(Ek: 1/4/2010-5979/4 md.)** Türk-Alman Üniversitesi
98) **(Ek: 14/7/2010-6005/2 md.; (Değişik: 20/8/2016-6745/22 md.)** Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
99) **(Ek: 14/7/2010-6005/2 md.)** Bursa Teknik Üniversitesi
100) **(Ek: 14/7/2010-6005/2 md.)** İstanbul Medeniyet Üniversitesi
101) **(Ek: 14/7/2010-6005/2 md.)** İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi

102) **(Ek: 14/7/2010-6005/2 md.; Değişik: 30/3/2012-6287/22 md.)** Necmettin Erbakan Üniversitesi

103) **(Ek: 14/7/2010-6005/2 md.; Değişik: 30/3/2012-6287/22 md.)** Abdullah Gül Üniversitesi

104) **(Ek: 14/7/2010-6005/2 md.)** Erzurum Teknik Üniversitesi

105) **(Ek: 31/3/2011-6218/2 md.) (Değişik:21/2/2019-7167/3 md.)** Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi

106) **(Ek: 22/1/2013-6410/5 md.)** Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi

107) **(Ek: 27/3/2015-6639/6 md.)** Sağlık Bilimleri Üniversitesi

108) **(Ek: 31/3/2015-6640/7 md.)** Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi

109) **(Ek: 31/3/2015-6640/7 md.)** İskenderun Teknik Üniversitesi

110) **(Ek: 31/3/2015-6640/7 md.)** Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi

111) **(Ek: 1/4/2015-6641/6 md.)** Türkiye Uluslararası İslam, Bilim ve Teknoloji Üniversitesi

112) **(Ek: 20/8/2016-6745/22 md.)** İzmir Bakırçay Üniversitesi

113) **(Ek: 20/8/2016-6745/22 md.)** İzmir Demokrasi Üniversitesi

114) **(Ek: 18/6/2017-7033/81 md.)** Yükseköğretim Kalite Kurulu

115) **(Ek: 18/6/2017-7033/81 md.; Değişik: 6/12/2017-7063/6 md.)** Ankara Müzik ve Güzel Sanatlar Üniversitesi

116) **(Değişik: 17/1/2019-7161/39 md.)** Gaziantep İslam Bilim ve Teknoloji Üniversitesi

117) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Konya Teknik Üniversitesi

118) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Kütahya Sağlık Bilimleri Üniversitesi

119) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Malatya Turgut Özal Üniversitesi

120) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** İstanbul Üniversitesi-Cerrahpaşa

121) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

122) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi

123) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Samsun Üniversitesi

124) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Sivas Bilim ve Teknoloji Üniversitesi

125) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Tarsus Üniversitesi

126) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Trabzon Üniversitesi

127) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Kayseri Üniversitesi

128) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Kahramanmaraş İstiklal Üniversitesi

129) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Eskişehir Teknik Üniversitesi

130) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi

131) **(Ek: 9/5/2018-7141/10 md.)** Afyonkarahisar Sağlık Bilimleri Üniversitesi

B) ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER[1][2][3]

1) **(Değişik: 2/7/2018-KHK-703/215 md.)** Savunma Sanayi Başkanlığı

2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu

3) **(Ek: 25/6/2009-5917/47 md.)** Atatürk Araştırma Merkezi[1]

4) **(Ek: 25/6/2009-5917/47 md.)** Atatürk Kültür Merkezi[1]

5) **(Ek: 25/6/2009-5917/47 md.)** Türk Dil Kurumu[1]

6) **(Ek: 25/6/2009-5917/47 md.)** Türk Tarih Kurumu[1]

7) **(Mülga: 2/7/2018-KHK-703/125 md.)**

8) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu

9) Türkiye Bilimler Akademisi

10) **(Mülga: 2/7/2018-KHK-703/2 md.)**

11) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu

12) **(Ek: 25/6/2010-6001/43 md.)** Karayolları Genel Müdürlüğü[2]

13) **(Değişik: 6/3/2011-KHK-643/13 md.)** Spor Genel Müdürlüğü

14) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü

15) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü

16) **(Ek: 1/7/2006-5538/19 md.)** Orman Genel Müdürlüğü[3]

17) Vakıflar Genel Müdürlüğü

18) **(Değişik: 11/10/2011-KHK-663/58 md.)** Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü

19) **(Mülga: 11/10/2011-KHK-662/58 md.)**

20) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü

21) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü

22) Türk Akreditasyon Kurumu

23) Türk Standartları Enstitüsü

24) **(Mülga: 8/8/2011-KHK-649/60 md.)**

25) **(Değişik: 22/12/2016-6769/188 md.)** Türk Patent ve Marka Kurumu

26) **(Mülga:RG-28/3/2020-31082-CK-57/19 md.)**

27) **(Mülga:RG-28/3/2020-31082-CK-57/19 md.)**

28) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı

29) **(Mülga: 6/3/2011-643-KHK/13 md.)**

30) **(Ek: 24/10/2011-KHK-656/20 md.)** Türk İşbirliği ve Koordinasyon Ajansı Başkanlığı

31) **(Mülga: 8/8/2011-648-KHK/19 md.)**

32) GAP Bölge Kalkınma İdaresi

33) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı

34) **(Ek: 28/9/2006-5548/36 md.; İptal: Anayasa Mahkemesi'nin 25/12/2008 tarihli ve E.: 2006/140, K.: 2008/185 sayılı Kararı ile; Yeniden düzenleme: 14/6/2012-6328/35 md.)**[1] Kamu Denetçiliği Kurumu

35) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu[1]

36) **(Ek: 21/9/2006-5544/31 md.)** Mesleki Yeterlilik Kurumu[1]

37) **(Ek: 24/3/2010-5978/30 md.)** Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı

38) **(Ek: 28/12/2010-6093/14 md.)** Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı

39) **(Ek: 6/3/2011-KHK-643/13 md.)** Doğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı

40) **(Ek: 6/3/2011-KHK-643/13 md.)** Konya Ovası Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı

41) **(Ek: 8/8/2011-KHK-649/60 md.)**Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı

42) **(Ek: 11/10/2011-KHK-662/58 md.)** Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü

43) **(Ek: 10/10/2011-KHK-658/12 md.)**Türkiye Su Enstitüsü

44) **(Ek: 11/10/2011-KHK-663/58 md.)** Türkiye İlaç ve Tıbbî Cihaz Kurumu

45) **(Ek: 21/6/2012-6332/22 md.; Değişik: 6/4/2016-6701/28 md.)** Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu

46) **(Ek: 19/11/2014-6569/40 md.)** Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı

47) **(Ek: 1/11/2017-7060/13 md.)** Helal Akreditasyon Kurumu

48) **(Ek: 15/7/2018-C.K-4/761 md.) (Mülga:RG-28/3/2020-31082-CK-57/19 md.)**

49) **(Ek: 15/7/2018-C.K-4/783 md.)** Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü

50) **(Ek:RG-13/12/2018-30624-C.K.-23/11 md.)** Türkiye Uzay Ajansı

51) **(Ek:RG-2/5/2019-30762-C.K.-34/16 md.)** Türkiye Adalet Akademisi

52) **(Ek:RG-1/6/2019-30791-C.K.-38/10 md.)** Kapadokya Alan Başkanlığı

53) **(Ek:RG-28/3/2020-31082-CK-57/19 md.)** Türkiye Enerji, Nükleer ve Maden Araştırma Kurumu

(III) SAYILI CETVEL
(Değişik: 22/12/2005-5436/12 md.)
DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu

2) (Değişik: 25/6/2009-5917/47 md.) Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu

3) Sermaye Piyasası Kurulu

4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

6) Kamu İhale Kurumu

7) Rekabet Kurumu

8) (Mülga: 20/11/2017-KHK-696/135 md.; Aynen kabul: 1/2/2018-7079/123 md.)

9) (Ek: 26/9/2011-KHK-660/32 md.) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

10) (Ek: 24/3/2016-6698/30 md.) Kişisel Verileri Koruma Kurumu

11) (Ek: 2/7/2018-KHK-702/11 md.) Nükleer Düzenleme Kurumu

12) (Ek:RG-18/10/2019-30922-CK-47/20 md.) Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu

(IV) SAYILI CETVEL
(Değişik: 16/5/2006-5502/42 md.)
SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

1-Sosyal Güvenlik Kurumu

2-Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü