

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

**A.MURAT YILDIZ
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**

**İRFAN VURAL
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**

**Ankara
2015**

Yönetim Yeri ve Yazışma Adresi
ANKARA SMMM ODASI

Kumrular Caddesi No: 26 Kızılay/ANKARA
Tel : (0850) 770 03 12
Faks : (0312) 231 71 17

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

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

ANKARA SMMM ODASI Yayın No: 96

Ankara, Mart 2015

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

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

SUNUŞ

2004–2014 Arası son on yıllık dönemde Kurumlar vergisi mükellefi 609.574 ten 673.920 ye çıkmış ve sisteme 64.346 mükellef eklenmiş, mükellef sayısındaki artış % 10 civarında kalmıştır.. Yıla vurulduğunda artış oranı her yıl yüzde birin altında kalmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanununun tek kişilik şirket kurulması kolaylığını sisteme entegre etmiş olmasına rağmen mükellef sayısında beklenen artış gerçekleşmemiştir. Yeni TTK nın yayımlanma aşamasında basit işlemler için bile ağır para cezalarının yanı sıra hürriyeti bağlayıcı cezaların öngörölmüş olması sisteme karşı bir çekiniklik duygusu oluşmasına yol açmıştır. Daha sonra 6335 sayılı kanunla gerekli düzeltme işlemleri yapılmasına rağmen kurumlar vergisi mükellefiyetine girme direnci oluşmuştur.

1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu çağdaş bir yaklaşımla kurumların vergilendirilmesini ele almış ve sistemi oldukça basitleştirmiştir. Ancak “Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtölü Kazanç Dağıtımını” ilişkili kişi kavramını açıklarken sistemi aşırı şekilde zorlamıştır. Neredeyse tüm gerçek ve tüzel kişiler birbiri ile ilişkili kişi sayılmaktadır.

Yurtdışı kazançlarından sadece inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlara Kurumlar vergisi istisnası tanınması bir eksikliklerdir. İmalat sanayinin özellikle tekstil sanayinin de hızla istisna kapsamına alınması ülkemiz yatırımcılarının dışa açılmasını teşvik eden bir unsur olacaktır.

2012 yılında 6322 sayılı kanunla Kurumlar vergisinin 10. Maddesine eklenen bent ile “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 ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında *faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’ si.” nin beyanname üzerinden indirilecek kapsama alınması yerine bu kazançların tamamının kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekirdi. Bu alanda yeni bir düzenleme ile tam istisna getirilmesi ciddi bir teşvik olmasının yanı sıra ekonomiyi de rahatlatıcı bir etki yaratacaktır.*

Buna rağmen yayımlanan 1 sıra Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan en anlaşılır ve güzel tebliğ olmuştur. Tebliğin bölümlerinin kanundaki madde numaralarına göre dizayn edilmiş olması hangi konunun hangi bölümde bulunacağı konusunda kolaylık sağlamasının yanı sıra örneklerle açıklanmış olması ayrı bir kolaylık ve anlaşılabilirlik sağlamaktadır. Tebliğde emeği geçenlere teşekkürü borç biliyoruz. Bu çalışmanın diğer vergi kanunları için de yapılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu ile ilgili 445 tebliğ, 72 sirküler, Gelir Vergisi Kanunu ile ilgili 288 tebliğ ve 97 sirküler yayımlanmış bulunmaktadır. Vergi Usulde herhangi bir konuda bilgi arandığında bu bilginin hangi tebliğde ya da hangi sirkülerde yer aldığı konusunda bir kılavuz bulunmamaktadır. Kurumlar vergisi tebliğindeki sistemin buraya uygulanması belki zor olacaktır. Bunun için en azından aynı konuları içeren tebliğlerin birleştirilerek ayrı ayrı birkaç tebliğ çıkarılması sadece bizler açısından değil Maliye bakanlığı çalışanları ve konuya ilgi duyan diğer kesimler için de büyük bir kolaylık sağlayacaktır. Örneğin Mükellefin ödevleri ayrı bir tebliğde, cezalar ayrı bir tebliğde, değerlemeye ilişkin konular ayrı bir tebliğde toplanabilir. Bu işlem diğer vergi kanunları için de yapılmalıdır. Bu konuda Mali İdarenin yeni bir çalışma yapması beklentilerimiz arasında yer almaktadır.

Yıllardır hiçbir karşılık gözetmeksizin emeğini ve bilgisini sadece bizimle değil diğer odalar ve tüm meslek camiasıyla paylaşan YMM Sayın A.Murat YILDIZ' a içtenlikle teşekkürü bir borç bilirim.

Kurumlar Vergisi beyannamesi gibi zor bir beyannamenin hazırlanması sürecinde tüm meslek mensuplarınıza, şahsım ve Yönetim Kurulu adına kolaylıklar ve başarılar diliyorum.

Saygılarımla.

Mehmet OKKALI

Ankara SMMM Odası Başkanı

ÖNSÖZ

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

Elli yılı aşkın bir süredir ülkemizde yürürlükte bulunan ve kazanç vergileri içerisinde önemli bir yere sahip olan kurumlar vergisi de makro ekonomik amaçlara ulaşmada ve sosyal adaletin sağlanmasında büyük bir öneme sahiptir. Aralık 2014 sonu itibarıyla 673.920 kurumlar vergisi mükellefinin bulunduğu ülkemizde kurumlar vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içinde yaklaşık % 8,75'tir.

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

Bu kitabımızda, 2014 hesap döneminde kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen kurumlar vergisine tabi kazançların hesaplanması ve beyanına ilişkin olarak yukarıda belirtilen kanunlar ve ilgili mevzuat çerçevesinde yol gösterici açıklamalar yapılmaya çalışılmıştır. Açıklamalarımızda mevzuat hükümlerinin yanı sıra, özellikle son dönemlerde verilen özgelgeler de dikkate alınarak tartışmalı konulara açıklık getirilmeye çalışılmış ve uygulayıcıların karşılaşılabilecekleri tereddütlü konularda vergi idaresinin bakış açısının ne olabileceğine dair fikir verilmiştir.

Kitabımız, “en az hacimle, en fazla bilgiyi verme” yaklaşımıyla hazırlanmış olup, açıklamalarımızda mümkün olduğunca yalın ve anlaşılabilir bir dil kullanılmış, gereksiz ve detaylı açıklamalardan kaçınılmıştır. Ayrıca özellikli konularla ilgili olarak örneklere yer verilerek açıklamalarımız desteklenmiştir. Bu yönüyle, elinizde bulunan “Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi” isimli kitabımızın

kurumlar vergisi beyannameleri düzenlenirken pratik ve aynı zamanda yol gösterici bir başvuru kaynağı olarak değerlendirilmesini umuyoruz.

Diğer taraftan tüm Türkiye bazında 2013 yılı kurum kazançlarına ilişkin 2014 yılı Nisan ayı içerisinde verilen kurumlar vergisi beyannameleri esas alınarak oluşturulan kümülatif Türkiye kurumlar vergisi beyannamesi özeti ile faaliyet konuları itibariyle mükellefler adına tahakkuk eden kurumlar vergisi ortalamalarına siz değerli okuyucularımıza fikir vermesi açısından özetle aşağıda yer verilmiş bulunmaktadır.

Kitabımızın okuyucularına yararlı olması dilek ve hedefiyle yaptığımız çalışmanın sizlere ulaşmasına vesile olan Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Başkanı Mehmet OKKALI başta olmak üzere ve tüm yönetim kurulu üyelerine ile kitabımızın yayımlanmasında emeği geçenlere teşekkürlerimizi sunarız.

Ankara, Mart 2015

A.Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir

İrfan VURAL
Yeminli Mali Müşavir

(Vergi Bildirimi)			
			TL
Dönem Safi Kurum Kazancı		335.697	150.753.670.104,02
KVK'nın 32/A Madde Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah		1.206	5.493.592.213,97
KVK'nın Geçici 4. Madde Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah		84	60.426.926,93
Genel Orana Tabi Matrah		335.173	145.066.410.464,36
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları		172	132.632.354,11
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı		215	1.060.832.951,34
VERGİ BİLDİRİMİ			
Kurumlar Vergisi Matrahı		335.697	150.753.670.104,02
Hesaplanan Kurumlar Vergisi		335.304	29.349.461.833,79
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER			
Türü		Mükellef Sayısı	Tutarı
501	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım	217	98.319.082,57
502	Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	34.451	3.168.733.859,46
503	Geçici Vergi	277.728	27.358.784.275,90
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı		288.374	30.625.913.875,66
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilmeyip Gelecek Yıla Devreden Kısım		237	35.813.496,26
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi		149.557	1.616.426.059,63
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve / veya Geçici Vergi		54.311	2.839.619.740,97
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi		12.537	1.185.957.338,99
İadesi Gereken Geçici Vergi		44.709	1.653.662.401,98
Damga Vergisi		627.603	64.094.602,10
(Kazanç ve İlaveler)			
			TL
Ticari Bilanço Kârı		360.278	204.172.139.872,25
Ticari Bilanço Zararı		246.422	92.046.137.348,74
İLAVELER			
İlave Türü		Mükellef Sayısı	Tutarı
201	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	322.060	60.806.103.495,13
202	Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu	462	23.573.470,35
TOPLAM			60.829.676.965,48

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA ve İNDİRİMLER

Türü		Mükellef Sayısı	Tutarı
301	İştirak Kazançları (K.V.K Mad. 5/1-a)	1.759	13.748.874.756,65
302	Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d)	539	2.704.154.219,43
304	Yurt Dışı İnşaat Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-h)	446	3.327.790.554,51
305	Eğ. ve Öğ. Kur. ile Rehabilitasyon Mrk. Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-ı)	164	118.787.225,57
306	İştirak Kazançları İstisnası (K.V.K Mad. 5/1-a) /(K.V.K. Mad. 12'den kaynaklanan)	630	4.461.037.169,97
307	İştirak Kazançları İstisnası (K.V.K Mad. 5/1-a) /(K.V.K. Mad. 13'den kaynaklanan)	62	197.272.018,00
308	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar	476	1.536.971.149,00
310	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar	962	851.232.920,37
315	Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Sağlanan Kazançlar	347	937.159.351,13
317	Yurtdışı İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-b)	79	2.198.252.776,64
318	Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)	5	529.893.626,13
319	Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)	29	669.771.586,19
320	Taşınmaz ve İşt. His. İle Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e)	1.155	8.257.917.937,47
321	Bankl. veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş. Ve İşt. His. ile Kur. Sen., İnt. Sen. ve R.Hakları Sat. Kaz. (K.V.K. Mad. 5/1-f)	38	372.365.828,71
322	Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-g)	55	698.872.466,58
323	Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin istisna(KVK Mad.5/A/3)	3	13.123,49
325	GVK geçici Mad. 85 Kapsamındaki Yurt Dışı İstisna Kazançlar	27	2.528.535.220,55
330	Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası (Varlık Kiralama Şirketleri) (KVK Mad 5/1-e parantez içi hüküm)	72	102.601.313,76
340	Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası (Finansal Kiralama Şirketleri) (KVK Mad 5/1-e parantez içi hüküm)	51	378.909.430,95
350	Diğer İndirimler ve İstisnalar	7.239	35.156.350.020,47
TOPLAM			78.776.762.695,57

Kâr ve İlaveler Toplamı	475.000	265.001.829.510,02	
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	254.578	170.822.900.044,31	
ZARAR	234.240	81.510.608.702,86	
KÂR	371.078	175.689.538.168,57	
Diğer Geçmiş Yıl Zararları	60.185	11.442.150.413,78	
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları	1.028	194.882.595,49	
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	61.030	11.637.033.009,27	
İndirime Esas Tutar	336.862	164.052.505.159,30	
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA ve İNDİRİMLER			
Türü		Mükellef Sayısı	Tutarı
401	Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-i)	835	229.824.404,26
402	Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)	2.498	421.412.524,84
403	Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatına İlişkin Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-ç)	676	466.141.477,12
404	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-d)	47	62.790.257,46
405	Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)	208	45.212.217,03
406	Yatırım İndirimi İstisnası	574	3.377.075.188,42
408	BKK Uyarınca Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-e)	11	789.456,49
409	Ar-Ge İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)	247	100.376.093,57
410	Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad. 3)	562	1.290.372.291,41
412	Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (KVK Mad. 10/1-f)	53	4.731.573,43
413	VUK 325/A'ya göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar (KVK Mad.10/1-g)	2	35.539.997,17
414	Sağlık hizmetlerine ilişkin indirim (KVK Mad. 10/1-ğ)	44	40.255.892,33
415	Eğitim hizmetlerine ilişkin indirim (KVK Mad. 10/1-ğ)	2	228.702,62
416	Diğer hizmetlere ilişkin indirim (KVK Mad. 10/1-ğ)	161	53.073.083,90
417	İbadethanelere ve dini tesislere yapılan bağış ve yardımlar (KVK Mad. 10/1-ç)	258	111.053.560,14
418	Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Ajansı ile Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Her Türlü Nakdi ve Aynı Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları	0	0,00
450	Diğer İndirimler	1.433	7.227.824.125,67
TOPLAM			13.466.700.845,86

(Geçmiş Yıl Zararları)			
Yıl	Tip	Mükellef Sayısı	Zarar (TL)
2008	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	423	2.471.506.012,53
2008	Diğer Zararlar	33.834	15.102.371.557,91
2009	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	581	2.109.628.030,39
2009	Diğer Zararlar	49.669	16.625.111.642,61
2010	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	770	2.757.412.610,30
2010	Diğer Zararlar	68.376	20.399.105.944,26
2011	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	1.207	3.172.472.473,19
2011	Diğer Zararlar	97.016	38.787.081.342,21
2012	İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	1.940	3.322.287.367,36
2012	Diğer Zararlar	142.388	32.730.806.650,03
TOPLAM			36.308.617.243,44
(Ek Bilgiler)			
			TL
Gelecek Yıla Devreden AR-GE İndirimi (KVK Md. 10/1-a)		264	217.201.593,82
Gelecek Yıla Devreden AR-GE İndirimi (5746 Sayılı Kanun Md.3)		443	2.239.792.395,65
Gelecek Yıla Devreden Toplam AR-GE İndirimi		707	2.456.993.989,47
GVK Mülga Md.19 Kapsamında Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi İstisnası		725	8.259.224.308,19
GVK Geç.Md.61'e GöreTevkifata Tabi Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi İstisnası		661	59.557.814.286,93
Gelecek Yıla Devreden Toplam Yatırım İndirimi İstisnası		1.138	67.817.038.595,12

2013 DÖNEMİ KURUMLAR VERGİSİNİN SEÇİLMİŞ FAALİYET GRUPLARINA GÖRE DAĞILIMI

FAALİYET GRUPLARI	MÜKELLEF		MATRAH		HESAPLANAN VERGİ	
	ADEDİ	Yüzdesi	Yüzdesi	Ortalaması	Yüzdesi	Ortalaması
TÜM MÜKELLEFLER	633.873	100,00	100,00	238.871,75	100,00	46.504,86
AKARYAKIT TİCARET	12.525	1,98	3,09	373.961,56	3,16	74.467,66
ALTIN İMALAT VE TİC.	6.349	1,00	0,15	35.268,91	0,15	7.046,92
AYAKKABI İMALİ	1.065	0,17	0,13	180.546,07	0,13	35.210,22
AYAKKABI TOPTAN, PERAKENDE	3.061	0,48	0,39	195.261,11	0,41	39.021,32
BAKKALİYE VE SÜPERMARKET	11.549	1,82	0,92	120.824,59	0,91	23.174,03
BANKALAR	133	0,02	12,52	142.568.912,85	12,86	28.513.782,57
BİNA İNŞAAT	7.209	1,14	0,65	135.486,93	0,66	27.023,32
OTELLER-MOTELLER	1.524	0,24	0,06	59.867,32	0,06	11.743,31
DETERJAN SANAYİİ (İMALAT)	396	0,06	0,15	584.261,88	0,16	116.787,10
DETERJAN SANAYİİ (TİCARET)	1.978	0,31	0,14	103.447,74	0,14	20.689,55
DEMİR ÇELİK (TİCARET)	1.532	0,24	0,15	146.754,80	0,15	29.326,57
DEMİR ÇELİK (İMALAT)	1.828	0,29	1,12	924.544,29	1,14	184.479,82
DERİ İMALİ	379	0,06	0,04	157.307,90	0,04	30.204,22
DERİ TİCARETİ	665	0,10	0,05	115.430,80	0,05	23.086,16
DERİDEN MAMUL EŞYA İMALİ	1.270	0,20	0,11	125.992,10	0,11	25.157,45
DERİDEN MAMUL EŞYA SATIŞI	1.263	0,20	0,14	166.652,32	0,14	33.330,46
ECZA VE İLAÇ DEPOLARI	3.795	0,60	1,44	574.290,99	1,47	113.816,08
FİRİNLAR	5.858	0,92	0,22	56.988,74	0,22	11.270,76
ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ (İMALAT)	1.169	0,18	0,39	503.024,36	0,36	91.781,21
ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ (TOPTAN-PERAKENDE)	8.613	1,36	3,15	553.303,98	3,22	110.369,60
DIŞ KLİNİKLERİ	1.670	0,26	0,03	26.712,09	0,03	5.330,39
DIŞ PROTEZ VE LABORATUVARLARI	590	0,09	0,06	163.378,57	0,06	32.293,09
DOKTOR MUAYENEHANELERİ	1.581	0,25	0,12	116.483,10	0,12	23.296,62
MİMAR MÜHENDİSLİK HİZMETLERİ	16.387	2,59	1,34	123.717,26	1,33	23.871,49
SEYAHAT VE TURİZM İŞLETMESİ	9.616	1,52	0,49	77.820,40	0,49	15.026,06
TOPRAK SANAYİİ	932	0,15	0,15	239.396,02	0,14	43.218,89
UN İMALİ VE SATIŞI	1.458	0,23	0,22	226.434,36	0,22	44.631,07
ÇİRÇİRLAMA SANAYİİ	389	0,06	0,01	55.537,00	0,01	11.107,40
MENSUCAT SANAYİİ (İPLİK VE İMALAT)	1.439	0,23	0,45	469.339,56	0,44	89.646,78
MENSUCAT SANAYİİ (KUMAŞ)	6.833	1,08	0,99	219.586,24	0,95	41.130,62
MENSUCAT SANAYİİ (KUMAŞTAN YAPILAN EŞYA)	7.103	1,12	0,68	145.226,85	0,69	28.541,75
MOBİLYA	13.139	2,07	0,95	109.742,72	0,95	21.388,01
LOKANTALAR	18.652	2,94	2,22	180.228,30	2,28	36.022,74
KÜRK İMALİ TOPTAN VE PERAKENDE	116	0,02	0,01	122.639,32	0,01	24.527,86

İNŞAAT MALZEMELERİ TOPTAN VE PERAKENDE	25.212	3,98	1,65	99.052,94	1,65	19.337,06
İNŞAAT VE BAYINDIRLIK İŞLERİ	66.408	10,48	5,38	122.618,26	5,52	24.506,77
İHRACAT VE İTHALAT	11.685	1,84	1,62	209.371,13	1,58	39.977,63
ET VE ETTEN MAMUL MADDELER (İMALAT - TİCARET)	2.916	0,46	0,16	81.985,78	0,16	15.999,37
KONFEKSİYON (İMALAT)	7.795	1,23	0,99	192.143,53	0,97	36.666,67
KONFEKSİYON (PERAKENDE)	9.441	1,49	24,91	3.995.179,61	25,59	798.980,66
KONFEKSİYON (TOPTAN)	6.322	1,00	0,37	88.948,50	0,37	17.096,53
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER VE MUHASEBECİLER	2.386	0,38	0,19	117.551,70	0,19	23.510,33
SANATSAL FAALİYETLER	736	0,12	0,02	33.363,88	0,02	6.672,78
DİĞER FAALİYET GRUPLARI	348.906	55,04	32,00	138.881,89	30,67	25.908,28

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİYET

1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU.....	
2. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ	
2.1. SERMAYE ŞİRKETLERİ	
2.1.1. Anonim Şirketler	
2.1.2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler	
2.1.3. Limited Şirketler	
2.1.4. Fonlar	
2.2. KOOPERATİFLER	
2.3. İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARI	
2.4. DERNEK VE VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER	
2.4.1. İktisadi İşletmenin Belirlenmesinde Aranılan Şartlar.....	
2.4.2. Dernek Ve Vakıfların Kesinti Yoluyla Vergilendirilen Kira Gelirleri İle Menkul Kıymet Gelirleri Nedeniyle İktisadi İşletme Oluşmuş Sayılıp Sayılmayacağı	
2.4.3. Tarhiyatın Muhatabı	
2.4.4. Özel Kanunlarla Kurulan Dernekler	
2.4.5. Sendikalara Ait İktisadi İşletmeler	
2.4.6. Odalar, Borsalar, Meslek Örgütleri Ve Siyasi Partilere Ait İktisadi İşletmeler.....	
2.4.7. Kamuya Yararlı Sayılan Dernekler İle Bakanlar Kurulu'nca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Karşısındaki Durumu	
2.4.8. Yabancı Dernek Veya Vakıflara Ait Veya Tabi Olan İktisadi İşletmeler	
2.5. İŞ ORTAKLIKLARI	
3. MÜKELLEFİYET TÜRLERİ	
3.1. TAM MÜKELLEFİYET	
3.2. DAR MÜKELLEFİYET	

İKİNCİ BÖLÜM MUAFLIKLAR VE İSTİSNALAR

1. MUAFLIKLAR	
1.1. KAMU İDARE VE KURULUŞLARI TARAFINDAN BİLİM VE GÜZEL SANATLARI ÖĞRETMEK AMACIYLA İŞLETİLEN KURULUŞLAR	
1.2. İNSAN VE HAYVAN SAĞLIĞININ KORUNMASI AMAÇLI MUAFİYETLER	
1.3. SOSYAL AMAÇLI MUAFİYETLER	
1.4. SERGİ, FUAR VE PANAYIR MUAFİYETİ.....	
1.5. KREŞ, KONUKEVLERİ VE ASKERİ KIŞLALARDAKİ KANTİNLERE İLİŞKİN MUAFİYETLER	
1.6. KANUNLA KURULAN EMEKLİ VE YARDIM SANDIKLARI İLE SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI	
1.7. YAPTIKLARI İŞ VEYA HİZMET KARŞILIĞINDA RESİM VE HARÇ ALAN KAMU KURULUŞLARI	
1.8. ÖZELLEŞTİRME İDARESİ BAŞKANLIĞI, ÖZELLEŞTİRME FONU, TOPLU KONUT İDARESİ BAŞKANLIĞI VE 5602 SAYILI ŞANS OYUNLARI HASILATINDAN ALINAN VERGİ, FON VE PAYLARIN DÜZENLENMESİ	

	HAKKINDA KANUNUN 3 ÜNCÜ MADDESİNDE TANIMLANAN İLGİLİ KURUM VE KURULUŞLAR	
1.9.	DARPHANE VE DAMGA MATBAASI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ İLE ASKERİ FABRİKA VE ATÖLYELER	
1.10.	İL ÖZEL İDARELERİ, BELEDİYELER VE KÖYLER TARAFINDAN İŞLETİLEN İKTİSADİ İŞLETMELER	
1.11.	KÖYLER VEYA KÖY BİRLİKLERİ TARAFINDAN İŞLETİLEN İKTİSADİ İŞLETMELER	
1.12.	SPOR KULÜPLERİNİN İDMAN VE SPOR FAALİYETLERİNDE BULUNAN İKTİSADİ İŞLETMELERİ İLE SADECE İDMAN VE SPOR FAALİYETİNDE BULUNAN ANONİM ŞİRKETLER	
1.13.	KOOPERATİFLERİN MUAFİYETİ.....	
1.14.	KREDİ TEMİNATI VEREN KURULUŞLAR.....	
1.15.	BİLİMSSEL ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETİNDE BULUNAN KURUM VE KURULUŞLAR	
1.16.	ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİ İLE KÜÇÜK SANAYİ SİTELERİNE AİT İKTİSADİ İŞLETMELER	
1.18.	ŞARTA BAĞLI MUAFİYETLERİN KAYBEDİLMESİ VEYA KAZANILMASI HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİNİN BAŞLAYACAĞI VEYA SONA ERECEĞİ TARİH	
1.18.1.	DÖNEM İÇİNDE MUAFİYET ŞARTLARININ İHLALİ HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİNİN BAŞLAYACAĞI TARİH.....	
1.18.2.	DÖNEM İÇİNDE MUAFİYET ŞARTLARININ SAĞLANMASI HALİNDE MUAFİYETİN BAŞLAYACAĞI TARİH	
2.	İSTİSNALAR	
2.1.	K.V.K.'DA DÜZENLENEN İSTİSNALAR	
2.1.1.	İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (K.V.K. Md. 5/1-a)	
2.1.1.1.	İştirak Kazançları İstisnasının Amacı ve Mantığı	
2.1.1.2.	İştirak Kazançları İstisnasının Kapsamı.....	
2.1.1.3.	İştirak Edilen Kurumun Geçmiş Yıl Kârlarını Dağıtması	
2.1.1.4.	İştirak Edilen Kurumun İstisna Kazançlarını Dağıtması.....	
2.1.1.5.	İştirak Edilen Kurumun Yönetim Kurulunda Bulundurulmuş Temsilciler Vasıtasıyla Elde Edilen Kâr Payları	
2.1.1.6.	İştirak Oranının ve Süresinin Önemi Olup Olmadığı	
2.1.1.7.	Serbest Bölgede Faaliyette Bulunan Kurumlardan Elde Edilen İştirak Kazançlarının Durumu	
2.1.1.8.	İştirak Kazançları İstisnasının Beynamede Gösterilmesi.....	
2.1.2.	YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (K.V.K. Md. 5/1-b).....	
2.1.2.1.	Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnasından Yararlanma Şartları	
2.1.2.2.	İstisna Kazancının Tespitinde Kur Farklarının Durumu	
2.1.2.3.	Yurt Dışındaki İnşaat İşlerinin Yapılabilmesi İçin İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna Uygulaması	
2.1.2.4.	Yurt Dışı İştirak Kazançları İle İlgili Örnek Özelgeler	
2.1.2.5.	Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi.....	
2.1.3.	TAM MÜKELLEF ANONİM ŞİRKETLERİN YURT DIŞI İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI (K.V.K.Md. 5/1-c)	
2.1.3.1.	Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasından Yararlanmanın Şartları.....	
2.1.3.2.	Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi	
2.1.4.	EMİSYON PRİMİ KAZANCI İSTİSNASI (K.V.K.Md. 5/1-ç).....	
2.1.4.1.	Emisyon Primi Kazancı İstisnası İle İlgili Örnek Özelge	
2.1.4.2.	Emisyon Primi Kazancı İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi.....	
2.1.5.	YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARININ KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA (K.V.K. Md. 5/1-d)	
2.1.5.1.	Türkiye'de Kurulu Fonlar İle Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna İle İlgili Örnek Özelge	

- 2.1.5.2. Türkiye’de Kurulu Fonlar İle Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi.....
- 2.1.6. TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI (K.V.K.Md. 5/1-e)
- 2.1.6.1. İstisna Uygulamasına Konu Olabilecek İktisadi Kıymetler.....
- 2.1.6.2. İstisna Uygulamasının Şartları.....
- 2.1.6.3. İstisna Uygulamasına İlişkin Özellikli Durumlar
- 2.1.6.4. İstisna Uygulamasında Diğer Özellik Gösteren Hususlar
- 2.1.6.5. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası İle İlgili Örnek Özelgeler
- 2.1.6.6. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi
- 2.1.7. BANKALARA VEYA TMSF’YE BORÇLU DURUMDA OLANLARA TANINAN İSTİSNA (K.V.K.Md. 5/1-f):
- 2.1.7.1. Bankalara veya TMSF’ye Borçlu Olanlara Tanınan İstisna
- 2.1.7.2. Bankalara Tanınan İstisna
- 2.1.7.3. Bankalara veya TMSF’ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna İle İlgili Örnek Özelgeler
- 2.1.7.4. Bankalara veya TMSF’ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi.....
- 2.1.8. YURTDIŞI ŞUBE KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA (K.V.K.Md. 5/1-g):
- 2.1.8.1. İstisnanın Şartları.....
- 2.1.8.2. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası İle İlgili Örnek Özelgeler
- 2.1.8.3. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi.....
- 2.1.9. YURTDIŞI İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (K.V.K.Md. 5/1-h):
- 2.1.9.1. İstisnanın Kapsamı
- 2.1.9.2. Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna Uygulaması.....
- 2.1.9.3. Yurt Dışında Elde Edilen Kazançların Genel Sonuç Hesaplarına İntikal Ettirilmesi
- 2.1.9.4. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, İşin Tamamlanmasından Sonra Ödenen Faiz ve Kur Farklarının Durumu
- 2.1.9.5. İstisna Uygulamasında Diğer Özellik Arz Eden Hususlar
- 2.1.9.1. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna İle İlgili Örnek Özelgeler.....
- 2.1.9.2. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi.....
- 2.1.10. EĞİTİM KURUMLARI VE REHABİLİTASYON MERKEZLERİNİN KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA (K.V.K. Md. 5/1-i):.....
- 2.1.10.1. İstisnanın Kapsamı
- 2.1.10.2. İstisnadan Yararlanılmasının Şartları.....
- 2.1.10.3. İstisnanın Süresi
- 2.1.10.4. Eğitim Tesisleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna İle İlgili Örnek Özelgeler
- 2.1.10.5. Eğitim Tesisleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi
- 2.1.11. RİSTURN İSTİSNASI (K.V.K. Md. 5/1-i)
- 2.1.11.1. Risturn İstisnasının Kapsamı
- 2.1.11.2. Risturn İstisnasından Yararlanabilecek Kooperatifler
- 2.1.11.3. İade Edilen Yönetim Giderlerinde Risturn İstisnası Uygulaması

- 2.1.11.4. Risturn İstisnasından Yararlanabilmenin Şartları.....
- 2.1.11.5. Risturn İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi.....
- 2.1.12. YABANCI FON KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ (K.V.K. Md. 5/A)
- 2.1.12.1. Yabancı Fonların Kazançlarına İlişkin Düzenlemeler Ve Uygulama
- 2.1.12.2. Uygulamanın Şartları.....
- 2.1.12.3. Portföy Yöneticiliği Hizmeti Karşılığı Alınacak Bedelin Emsale Uygun Olması Ve Transfer Fiyatlandırması Raporu Verilmesi
- 2.1.12.4. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fon Üzerindeki Hak Sahipliği Oranının %20'yi Aşmaması.....
- 2.1.12.5. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fondan Elde Ettiği Kazançlar
- 2.1.12.6. Fonun Katılımcı Ve Kurucuları Arasında Doğrudan Veya Dolaylı Olarak Bulunan Tam Mükellef Gerçek Kişi Veya Kurumlara İlişkin Bildirim
- 2.1.13. TÜRKİYE'DE GERÇEKLEŞTİRİLEN ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE YENİLİK FAALİYETLERİ İLE YAZILIM FAALİYETLERİ NETİCESİNDE ORTAYA ÇIKAN BULUŞLAR NEDENİYLE ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (KVK md. 5/B).....
- 2.2. DİĞER KANUNLARDA YER ALAN İSTİSNALAR
- 2.2.1. TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİNE KAYITLI GEMİLERİN İŞLETİLMESİNDEN VE DEVRİNDEN ELDE EDİLECEK KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA
- 2.2.2. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU'NDA YER ALAN İSTİSNA
- 2.2.2.1. Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna
- 2.2.2.2. Yönetici Şirketlerine İlişkin İstisna
- 2.2.2.3. İstisnanın Uygulaması
- 2.2.2.4. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması
- 2.2.2.5. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kazanç İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi.....
- 2.2.3. SERBEST BÖLGELER KANUNU'NDA YER ALAN İSTİSNA.....
- 2.2.3.1. Yasal Düzenleme.....
- 2.2.3.2. Faaliyet Ruhsatında Yer Alan Süre İle Sınırlı İstisna Uygulaması.....
- 2.2.3.3. İmalat Faaliyetlerinden Elde Edilecek Kazançlarda İstisna Uygulaması.....
- 2.2.3.4. 5810 Sayılı Kanun Çerçevesinde Ücretlerde Stopaj İstisnası Uygulaması
- 2.2.3.5. Serbest Bölge Kazanç İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi.....
- 2.2.4. YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI
- 2.3. Diğer Kurumlar Vergisi İstisnaları İle İlgili Örnek Özelgeler
- 2.3.1. Serbest bölgede yer alan bina, makine tesis ve demirbaşların satışından doğan kazançların serbest bölge kazanç istisnasına girip girmeyeceği
- 2.3.2. Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren firmanın yurtdışındaki yazılım faaliyetinden elde edeceği kazançların ve çalışanlarına yapılan ödemelerin vergilendirilmesi
- 2.3.3. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi veya işletilmeksizin satışından elde edilen kazanç istisnasından başka bir sicile nakledilmeleri durumunda da faydalanmaya devam edip edemeyeceği
- 2.3.4. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı geminin satışından elde edilen kazancın bankada değerlendirilmesi neticesinde elde edilen faiz ve kur farkı geliri

- 2.3.5. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Ar-Ge Ve Yazılım Hizmeti Faaliyeti Dolayısıyla Elde Edilecek Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Edilip Edilemeyeceği Hususu İle Şube Maliyetleriyle İlişkilendirilmeyen Fakat İdari Hizmetler, Büro Hizmetleri, Hukuk İşleri, Muhasebe Ve Mali İşler Gibi Konularda Yapılan Harcamaların İstisna Kazancın Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı
- 2.4. KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN GİDERLER VE İSTİSNA KAPSAMINDAKİ FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLARIN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLİP İNDİRİLEMEYECEĞİ
- 2.4.1. İştirak Hissesi Alımı İle İlgili Finansman Giderleri
- 2.4.2. Taşınmaz Veya İştirak Hissesi Satışı İle İlgili Giderlerin Ve Satıştan Doğan Zararların Durumu.....
- 2.4.2.1. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışı İle İlgili Giderlerin Durumu.....
- 2.4.2.2. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışlarından Kaynaklanan Zararın Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı.....

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM GİDERLER VE İNDİRİMLER

1. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER
- 1.1. GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER
- 1.1.1. Kazancı Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler.....
- 1.1.1.1. Belgeli Giderler.....
- 1.1.1.2. Götürü Gider Uygulaması.....
- 1.1.2. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Prim vb. Giderleri.....
- 1.1.3. İşle İlgili Zarar-Zıyan ve Tazminatlar
- 1.1.4. Seyahat ve İkamet Giderleri
- 1.1.5. Taşıt Giderleri
- 1.1.6. Aynı Vergi, Resim ve Harçlar
- 1.1.7. Amortismanlar
- 1.1.8. İşverenlerce Sendikalara Ödenen Aidatlar
- 1.1.9. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları.....
- 1.1.10. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Temizlik, Giyecek, Yakacak ve Gıda Maddeleri
- 1.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER.....
- 1.2.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri
- 1.2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri
- 1.2.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler İle Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri
- 1.2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş (Eshamlı) Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı.....
- 1.2.5. Katılım Bankarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları
- 1.2.6. Sigorta ve Reasürans Şirketleri Tarafından Ayrılan Teknik Karşılıklar
- 1.2.6.1. Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları
- 1.2.6.2. Kazanılmamış Prim Karşılıkları
- 1.2.6.3. Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar
- 1.2.6.4. Dengeleme Karşılığı.....
- 1.2.6.5. Deprem Hasar Karşılıkları
- 1.3. ÖZEL KANUNLAR UYARINCA SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER
- 1.4. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler İle İlgili Örnek Özelgeler
- 1.4.1. Performans artışı amacıyla personele yaptırılan tatil masraflarının gider olarak indirim konusu yapıp yapılmayacağı.....
- 1.4.2. Seyahat güvence programı kapsamında ödenen tazminatlara ilişkin vergi uygulaması

- 1.4.3. Yabancı müşterilerin talepleri doğrultusunda spor kulüplerinden kiralanacak localar için yapılan ödemelerin ilgili dönemde temsil ve ağırlama gideri olarak dikkate alınıp alınmayacağı.....
- 1.4.4. Yetki belgesi için ödenen tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı
- 1.4.5. Asıl borçlunun borcunu ödememesi dolayısıyla kefil olarak ödenen banka kredisinin gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı
- 1.4.6. Sözleşmeyle başka işyerine nakil edilen işçiye ödenecek kıdem tazminatı
- 1.4.8. Şirket tarafından rüdevansçı adına ödenen yıllık arazi kullanım, ağaçlandırma bedeli, teminat, yıllık ruhsat harcı, yıllık devlet hakkı ve diğer giderlerin gider ve indirim konusu yapılıp yapılamayacağı
- 1.4.9. Kat karşılığı inşaat işi yapan müteahhit şirketin sözleşme gereği arsa sahibi adına yapacağı ödemelerin gider olarak indirim konusu yapılıp yapılamayacağı
- 1.4.10. İş kazası sonucu bilirkişi raporu ve mahkeme kararına istinaden SGK'ya ödenen tazminat ile geçici iş görmezlik ödeneği ve hastane masraflarının gider yazılıp yazılamayacağı
- 1.4.11. Değeri düşen emtianın takdir komisyonu kararında belirlenen emsal bedeli ile stoklardaki maliyet bedeli arasındaki farkın hangi tarihte gider yazılacağı
- 1.4.12. Sözleşmesi feshedilen işçiler için hesaplanan kıdem tazminatının bir kısmının, ileriki tarihte ödenmesi için senet düzenlenmesi durumunda, kıdem tazminatlarının ne zaman gider yazılacağı
- 1.4.13. Şirket yöneticilerinin işin gereği yaptıkları ulaşım, konaklama, yemek vs. harcamalarını kredi kartı ile gerçekleştirmeleri durumunda, yapılan harcamaların gider kaydedilip kaydedilemeyeceği hususunun KVK ve VUK açısından değerlendirilmesi
- 1.4.14. 5947 sayılı Kanunla değişik 1219 sayılı Kanun uyarınca yapılan mesleki mali sorumluluk sigorta prim ödemelerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması
- 1.4.15. Dil eğitimi alan personelin kurs ücretinin şirket tarafından karşılanması
- 1.4.16. Sigorta prim kesintisinin kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği
- 1.4.17. Şirketin fiilen çalışan ortaklarının ödemesi gereken sosyal güvenlik primlerinin şirket tarafından ödenmesi.....
2. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER.....
- 2.1. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER.....
- 2.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER
- 2.2.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler.....
- 2.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler.....
- 2.2.2.1. Örtülü Sermaye Sayılan Borçlanmalar
- 2.2.2.2. Örtülü Sermaye Kapsamında Olmayan Borçlar
- 2.2.2.3. Örtülü Sermaye Tutarının Tespiti
- 2.2.2.4. Düzeltme İşlemleri
- 2.2.2.5. Örtülü Sermaye İle İlgili Örnek Özelgeler
- 2.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar.....
- 2.2.3.1. Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı.....
- 2.2.3.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olabilecek İşlemler.....
- 2.2.3.3. İlişkili Kişi Kavramı.....
- 2.2.3.4. Emsallere Uygunluk İlkesi
- 2.2.3.5. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İle Anlaşma Usulü (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları)
- 2.2.3.6. Transfer Fiyatlandırmasında Yıllık Belgelendirme
- 2.2.3.7. Düzeltme İşlemleri.....
- 2.2.3.8. Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Örnek Özelgeler
- 2.2.4. Yedek Akçeler

2.2.5.	Hesaplanan Kurumlar Vergisi ve Cezalar	
2.2.6.	Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında İhraç Edilmesinden Doğan Zararlar	
2.2.7.	Deniz ve Hava Taşıtlarına İlişkin Giderler	
2.2.8.	Maddi ve Manevi Tazminat Giderleri	
2.2.9.	Basın Yoluyla İşlenen Fiillere İlişkin Tazminatlar	
2.2.10.	Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait Reklam ve İlan Giderleri	
2.2.11.	Yabancı Kaynakların Özkaynağı Aşan Kısımına İlişkin Finansman Giderleri	
2.3.	DİĞER KANUNLARA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER	
2.4.	KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER NİTELİĞİNDE OLAN DİĞER GİDERLER	
2.5.	KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER	
2.5.1.	Fark işçilik tutarının kurum kazancının tespitinde gider olarak kaydedilip edilemeyeceği	
2.5.2.	Grup şirketlerine ortaklığı bulunan şirket müdürlerine genel merkezce belirlenen dağıtım anahtarına göre ödenen ücretlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği	
2.5.3.	Vergi inceleme Raporuna istinaden tarh edilen ve 6111 sayılı Kanun kapsamında ödenen kurum stopajının kurum kazancından indirimi	
2.5.4.	Finansal kiralamaya konu taşıtlar ve taşınmazlara ilişkin vergiler ile kiracıdan kaynaklanan cezaların kiracıya yansıtılarak giderleştirilmesi	
2.5.5.	Şirketçe ödenen mahkeme harcı, avukatlık ücreti ve faizin gider olarak gösterilip gösterilmeyeceği	
2.5.6.	İş kazaları sonucunda ödenen tazminatların gider yazılıp yazılmayacağı	
2.5.7.	Sözleşmeye istinaden kesilen cezanın indirim konusu yapılması için fatura düzenlenmesinin şart olup olmadığı	
3.	ZARAR MAHSUBU	
3.1.	GEÇMİŞ YIL ZARARLARI İLE DEVRALINAN VEYA BÖLÜNEN KURUMLARA AİT ZARARLARIN MAHSUBU	
3.2.	YURT DIŞI ZARARLARIN MAHSUBU	
3.3.	Zarar mahsubu ile ilgili örnek özelgeler	
3.3.1.	Kasa düzeltmesinden oluşan ticari zararın önceki yıllara ait karlara mahsubunun olanaklı olup olmadığı	
3.3.2.	6111 sayılı Kanundan yararlanılarak ortaklar cari hesabının düzeltilmesi sonucu bilançoda oluşan ticari zararın geçmiş yıl karlarından mahsup edilip edilmeyeceği	
3.3.3.	Özel hesap döneminden normal hesap dönemine geçişte zarar indirimi uygulaması	
3.3.4.	Tasfiye dönemine ait zararın, yasal yedekler ve geçmiş yıl kârlarından mahsubu	
3.3.5.	Nevi Değiştirme (Devir) halinde, varlıkları devralan kurumların, kurumlar vergisi matrahının tespitinde devralınan kurumun geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapıp yapamayacakları	
3.3.6.	Beyannameye gösterilmeyen geçmiş yıllara ilişkin zararlarının mahsubu	
3.3.7.	2012 takvim yılı beyannamesinden doğan ve sehven 2013 takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirime konu edilmeyen zararın düzeltme yolu ile indirime konu edilip edilemeyeceği	
3.3.8.	Serbest bölgede faaliyet gösteren şirketin bölge dışındaki şubelerinden doğan zararlarının mahsubu	
3.3.9.	Devralınan şirketin zararlarının devralan şirketin karından mahsubu	
4.	DİĞER İNDİRİMLER	
4.1.	GENEL AÇIKLAMA	
4.2.	AR-GE İNDİRİMİ	
4.2.1.	Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Ar-Ge İndirimi	

4.2.1.1.	Ar-Ge Faaliyetlerinin Kapsamı	
4.2.1.2.	Ar-Ge Harcamaları	
4.2.1.3.	Ar-Ge İndiriminin Uygulanması	
4.2.2.	5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre Ar-Ge İndirimi	
4.2.2.1.	5746 Sayılı Kanuna Göre Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetleri	
4.2.2.2.	5746 Sayılı Kanuna Göre Ar-Ge ve Yenilik Harcamalarının Kapsamı	
4.2.2.3.	5746 sayılı Kanuna Göre Ar-Ge İndiriminin Uygulanması	
4.2.2.4.	5746 Sayılı Kanuna Göre Uygulanacak Ek Ar-Ge İndirimi	
4.2.2.5.	5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerine İlişkin Olarak Kamu Kurum ve Kuruluşları, Kanunla Kurulan Vakıflar İle Uluslararası Fonlardan Alınan Destekler	
4.2.2.6.	Ar-Ge İndirimi İle İlgili Örnek Özelgeler	
4.3.	Sponsorluk Harcamaları	
4.3.1.	Sponsorluk Harcamaları Ve Reklâm Harcamaları Ayrımı	
4.3.2.	Sponsorluk Harcamalarının Kurum Kazancından İndirilmesi İle İlgili Örnek Özelgeler	
4.3.2.1.	Türkiye Futbol Federasyonu ile reklam karşılığı yapılan akaryakıt anlaşmasının reklam harcaması olup olmadığı	
4.3.2.2.	Sponsorluk sözleşmesi kapsamında amatör spor kulübüne verilen fizik tedavi hizmetinin vergi kanunları karşısındaki durumu	
4.3.2.3.	İsim hakkının sponsorluk harcaması olup olmadığı.....	
4.3.2.4.	Sponsor olarak fatura karşılığında yapılan harcamaların kurumlar vergisi matrahından nasıl indirileceği	
4.4.	BAĞIŞ VE YARDIMLAR	
4.4.1.	Bağış ve Yardımların Yapılacağı Kurum ve Kuruluşlar	
4.4.2.	Bağış ve Yardımlar Makbuz Karşılığı Yapılmalıdır	
4.4.3.	Bağış ve Yardımların Üst Sınırı	
4.4.4.	Bağış ve Yardımların Aynen Yapılması Halinde Değer Tespiti	
4.4.5.	%5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar 207	
4.4.5.1.	Okul, Sağlık Tesisi ve Öğrenci Yurtlarına Yapılan Bağışlar	
4.4.5.2.	Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar	
4.4.5.3.	Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korumasına Yönelik Olarak Yapılan Bağışlar	
4.4.5.4.	Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzurevi, Bakım ve Rehabilitasyon Merkezlerine Yapılan Bağış ve Yardımlar	
4.4.5.5.	Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış Ve Yardımlar	
4.4.5.6.	İbadethanelere, Gençlik ve Spor Bakanlığına Ait Gençlik Merkezleri İle Gençlik ve İzcilik Kamplarının Yapılan Bağışlar	
4.4.5.7.	İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun Uyarınca Kurulan Ajansa Yapılan Bağış ve Yardımlar	
4.4.5.8.	Eskişehir 2013 Türk Dünyası Başkenti Hakkında Kanun Uyarınca Kurulan Ajansa Yapılan Bağış ve Yardımlar	
4.4.5.9.	EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan Bağış ve Yardımlar	
4.4.6.	Diğer Kanunlara Göre Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar	
4.4.6.1.	Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar	
4.4.6.2.	7269 sayılı Kanun Uyarınca Afetzedelere Yapılacak Bağış ve Yardımlar	
4.4.6.3.	222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'na Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar	
4.4.6.4.	TÜBİTAK'a Yapılan Bağış ve Yardımlar	

4.4.6.5.	Üniversitelere ve İleri Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağış ve Yardımlar	
4.4.6.7.	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna Yapılan Bağışlar	
4.4.6.7.	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna Yapılacak Bağış ve Yardımlar	
4.4.6.8.	Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne Yapılacak Bağış ve Yardımlar	
4.4.6.9.	Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları	
4.4.7.	Bağış ve Yardımların Kurum Kazancından İndirilmesi İle İlgili Örnek Özelgeler	
4.4.7.1.	İki tam yıldan uzun süredir kayıtlı taşınmazın bağışlanmasının vergi kanunları karşısındaki durumu.....	
4.4.7.2.	Derneğe yapılan arsa bağışının kurumlar vergisi matrahından indirilip indirilemeyeceği	
4.4.7.3.	Üniversiteye Çek Senet veya cari hesap bakiyelerinden yapılan bağışın kurumlar vergisi açısından durumu	
4.4.7.4.	Belediyeye yapılan şartlı bağışın beyanname üzerinden ne şekilde indirim konusu yapılacağı.....	
4.4.7.5.	İşletmeye ait taşınır bağışı.....	
4.5.	GİRİŞİM SERMAYESİ FONU OLARAK AYRILAN TUTARLARIN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDE AYRICA GÖSTERİLEREK KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ	
4.5.1.	İndirim şartları	
4.5.2.	İndirim tutarının hesaplanması	
4.5.3.	Fon Tutarının Vergilendirilmesi	
4.6.	TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİM	
4.6.1.	İndirim Kapsamındaki Hizmetler	
4.6.2.	İndirimden Faydalanma Şartları.....	
4.6.3.	Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Kişi Ve/Veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi Ve Beyanı	
4.6.4.	Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi Ve Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İndirimi İle İlgili Örnek Özelgeler.....	
4.6.4.1.	Klinik çalışma raporları düzenleme faaliyetinden elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı	
4.6.4.2.	Yurt dışı mukimi şirketlere verilen yazılım, tasarım ve yazılım projeleri destek hizmetlerinden elde edilen gelirin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılmayacağı	
4.6.4.3.	Fuar sektöründe faaliyet gösteren şirketin yabancı katılımcılara sunduğu fuar organizasyonu hizmetinden elde ettiği kazancın vergilendirilmesi.....	
4.6.4.4.	Yurt içinde ve yurtdışında verilen mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita ve benzeri hizmetler için indirim uygulanacak kurum kazancı belirlenirken hangi tarihin esas alınacağı ve indirimden yararlanan kazanç ile ilgili olarak yurtdışında ödenen vergilerin Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup konusu yapıp yapılmayacağı	
4.7.	Korumalı İşyeri İndirimi	

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TAM MÜKELLEFLER KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK ESASLAR

1. HESAP DÖNEMİ, TİCARİ VE MALİ BİLANÇO, TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER.....
 - 1.1. HESAP DÖNEMİ
 - 1.2. TİCARİ BİLANÇO VE MALİ BİLANÇO
 - 1.3. DEFTER TUTMA
 - 1.4. Kurum Kazancının Tespit Şekilleri ve Tahakkuk Esası
 - 1.4.1. Bilanço Esasına Göre Kurum Kazancının Tespiti
 - 1.4.2. İşletme Hesabı Esasında Kurum Kazancının Tespiti
 - 1.4.3. Safi Kurum Kazancının Saptanmasında Tahakkuk Esası.....
 - 1.4.4. Hasılat Kavramı
 - 1.4.5. Tam Mükellef Kurumların Safi Kurum Kazancının Tespitinde Özellik Gösteren Durumlar
 - 1.4.5.1. Zirai Faaliyette Bulunan Kurumlarda Kazanç Tespiti
 - 1.4.5.2. Ülke Dışı Faaliyet Gelirlerinde Kazanç Tespiti.....
 - 1.4.5.3. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Kazanç Tespiti.....
 - 1.4.5.4. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesi
 - 2.2. Tam Mükellef Kurumlarda Muhtasar Beyanname.....
 - 2.2.1. Tam Mükellef Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Tevkifatı.....
 - 2.2.2. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar.....
 - 2.2.3. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar
 - 2.3. TEVKİFAT UYGULAMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR
3. TAM MÜKELLEFLER KURUMLARDA ÖDEME.....
 - 3.1. Yıllık Kurumlar Vergisinin Ödenmesi
 - 3.2. Tam Mükellef Kurumlarca Yapılacak Stopajda Ödeme.....
 - 3.3. Tam Mükellef Kurumların Tevkif Suretiyle ve Yurt Dışında Ödemiş Oldukları Vergilerin Mahsup ve İadesi
 - 3.3.1. Tevkif Suretiyle Ödenmiş Vergilerin Mahsup ve İadesi.....
 - 3.3.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade.....
 - 3.3.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri
 - 3.3.4. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması
 - 3.3.5. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu
 - 3.3.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kesilen Vergilerin Mahsubu ve İadesi
 - 3.3.7. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubunda Mahsuba Konu Borcun Türüne Göre Değişen Uygulama.....
 - 3.4. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu
 - 3.5. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP VE İADESİ.....
 - 3.5.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup
 - 3.5.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade.....
 - 3.5.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu.....
 - 3.5.4. Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesi
 - 3.5.5. Katma Değer Vergisi İade Alacağı'nın Geçici Vergiye Mahsubu
 - 3.6. Yurt Dışında Ödenen Vergiler ile Yurt İçinde Tevkif Suretiyle Ödenen Vergiler ve Geçici Verginin Mahsubunda öncelik sırası

BEŞİNCİ BÖLÜM
DAR MÜKELLEFLER KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

1. DAR MÜKELLEFLER KURUM
2. Dar Mükellef Kurum Kazancında Elde Etme
- 2.1. Türkiye'de Elde Edilen Ticari Kazançlar
- 2.2. Türkiye'de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları
- 2.3. Türkiye'de Elde Edilen Zirai Kazançlar
- 2.4. Türkiye'de Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratları
- 2.5. Türkiye'de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları

2.6.	Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar	
3.	VERGİ ANLAŞMALARININ DAR MÜKELLEFLER KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ ÖNEMİ	
4.	DAR MÜKELLEFLER KURUMLARININ TABİ KURUMLAR TARAFINDAN İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER	
5.	DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA KAZANÇ TESPİTİ.....	
6.	Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Safi Kazancın Tespiti	
7.	DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA BEYAN VE TEVKİFAT ESASI.....	
7.1.	Dar Mükellefler Kurumlarında Yıllık Beyan	
7.1.1.	Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmesinin Zorunlu Olduğu Haller	
7.1.2.	Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmesinin İhtiyari Olduğu Haller.....	
7.1.3.	Yabancı Kurumların Türkiye’de Vergilendirilmeyecek Ticari Kazançları	
7.2.	Yıllık Beyannamenin Verilme Süresi.....	
8.	Dar Mükellefler Kurumlarında Özel Beyan Esası.....	
9.	DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA TEVKİFAT ESASI	
9.1.	Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar	
9.1.1.	Yıllara sari inşaat ve onarım işleri hakediş bedelleri.....	
9.1.2.	Serbest meslek kazançları.....	
9.1.3.	Gayrimenkul sermaye iratları.....	
9.1.4.	Menkul sermaye iratları	
9.1.5.	Kâr payları üzerinden yapılacak tevkifat	
9.1.6.	Ana merkeze aktarılan tutar üzerinden yapılacak tevkifat	
9.1.7.	Gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik karşılığında alınan bedellerde tevkifat	
9.1.8.	Sergi ve panayırlarda elde edilen ticari kazançlarda tevkifat	
9.1.9.	Vergi cennetlerine yapılan ödemelerde tevkifat uygulaması.....	
9.2.	Tevkifata Tabi Tutulan Kazanç ve İratların Beyanı	
9.3.	DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA TEVKİFAT ESASI	

ALTINCI BÖLÜM GEÇİCİ VERGİ

1.	GEÇİCİ VERGİYE TABİ MÜKELLEFLER	
2.	Geçici Vergi Dönemleri	
2.1.	Normal Hesap Döneminde	
2.2.	Özel Hesap Döneminde	
2.3.	İşe Başlama, İşi Bırakma ve Hesap Döneminin Değişmesi	
3.	GEÇİCİ VERGİ MATRAHININ TESPİTİ.....	
3.1.	Değerlemeye İlişkin Bazı Hususlar	
3.1.1.	Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Olan Borç ve Alacakların Değerlemesi.....	
3.1.2.	Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması	
3.1.3.	Maliyet Tespit Yönteminin Seçimi	
3.1.4.	Şüpheli Alacaklar	
3.1.5.	Amortisman Uygulaması.....	
3.1.6.	Dönem Sonu Mal Mevcutlarının Tespiti ve Değerlemesi	
3.1.7.	Özellik Gösteren Durumlar	
4.	GEÇİCİ VERGİ ORANI	
5.	GEÇİCİ VERGİNİN BEYANI VE ÖDENMESİ.....	
6.	GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU	

YEDİNCİ BÖLÜM KURUMLAR VERGİSİ, GEÇİCİ VERGİ VE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI

1.	GENEL AÇIKLAMA	
1.1.	KURUMLAR VERGİSİ ORANI.....	
1.2.	GEÇİCİ VERGİ ORANI	
2.	YENİ TEŞVİK SİSTEMİ VE İNDİRİMLİ KURUMLAR UYGULAMALARI.....	
2.1.	İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI.....	

2.2.	İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASINDAN YARARLANAMAYACAK SEKTÖR VE YATIRIMLAR	
2.2.1.	KVK'nın 32/A Maddesi Gereğince İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar.....	
2.2.2.	KVK 32/A Maddesine Göre İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar	
2.2.3.	2012/1 Sayılı Tebliğ'e Göre İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar	
2.3.	İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASININ USUL VE ESASLARI	
2.3.1.	Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması	
2.3.2.	Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları	
2.3.2.1.	Bölgesel Yatırımlarda Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranı	
2.3.2.2.	Avantajlı Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları.....	
2.3.2.4.	Büyük Ölçekli Yatırımlar İçin Yatırıma Katkı Oranı ve Vergi İndirim Oranları.....	
2.3.3.	İndirimli Kurumlar Vergisinin Yatırım Döneminde Diğer Kazançlar Üzerinden Uygulanmasına İlişkin Örnek.....	
2.3.4.	Farklı Bölgelerde Yatırım Yapılması Halinde İndirimli Vergi Uygulamasına İlişkin Uygulama Örneği.....	
2.4.	Yatırıma Başlama ve İşletmeye Geçiş Tarihlerinin Belirlenmesi	
2.4.1.	Yatırıma Başlama Tarihinin Belirlenmesi	
2.4.2.	İşletmeye Geçiş Tarihinin Belirlenmesi	
2.4.3.	Yatırımların Kısmen İşletime Başlanması Halinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması	
2.5.	Genişletme (Tevsi) Yatırımlarından Elde Edilecek Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması	
2.6.	Zarar Olması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması	
2.7.	Geçici Vergi Dönemlerinde İndirimli Vergi Uygulaması.....	
2.8.	İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASINA İLİŞKİN ŞARTLARIN SAĞLANAMAMASI HALİNDE YAPILACAK İŞLEMLER.....	
2.9.	Yatırımın Devri Halinde İndirimli Vergi Uygulaması	
2.10.	Yatırımların Taşınması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması	
3.	TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI	
3.1.	KDV İSTİSNASININ UYGULANACAĞI BÖLGELER.....	
3.2.	KDV İSTİSNASINDAN YARARLANAMAYACAK YATIRIMLAR	
3.3.	KDV İSTİSNASI UYGULAMASINDA ASGARİ YATIRIM TUTARLARI VE SABİT KAPASİTELER	
3.4.	TEŞVİK BELGESİ ŞARTI	
3.5.	İSTİSNA KAPSAMINA GİRMİYEN KIYMETLER.....	
5.	TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARDA GELİR VERGİSİ STOPAJ DESTEĞİ.....	
5.1.	Yasal düzenleme	
5.2.	Gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulanacağı iller	
5.3.	Uygulamadan yararlanacak mükellefler.....	
5.4.	Filen çalışma zorunluluğu	
5.5.	Uygulamanın esasları	
5.6.	Uygulamanın başlama ve sona erme tarihleri	
5.7.	Diğer hususlar	
6.1.	Yapılmakta olan yatırım ile ilgili harcamaların doğrudan gider yazılması veya aktifleştirilmesi halinde indirimli kurumlar vergisinin uygulamasından yararlanılıp yararlanılmayacağı	
6.2.	Teşvik Belgesi kapsamında başlanılan yatırımlarda vergi teşviklerinden ne zamandan itibaren yararlanılacağı.....	
6.3.	İndirimli kurumlar vergisi uygulaması ve tevsi yatırımdan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi halinde indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın nasıl tespit edileceği	
6.4.	Hidroelektrik santrali yatırımı dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde belirtilen hükümlerden yararlanılıp yararlanılmayacağı	

- 6.5. Yatırım teşvik belgesine istinaden faydalanılan desteğin makine alımında kullanılması halinde indirimli kurumlar vergisine konu edilip edilemeyeceği
- 6.6. Teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar çerçevesinde finansal kiralama yoluyla iktisap edilen makineler dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanıp faydalanılamayacağı
- 6.7. Eğitim-öğretim kazanç istisnasından faydalanacak şirketin indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanıp yararlanamayacağı ve indirimli kurumlar vergisi teşvikinin uygulanmasına ne zaman başlanılacağı hususları
- 6.8. Yatırım teşvik belgesinde vergi indirim tutarının %90 ve yatırıma katkı oranının da %60 olarak belirlendiği belirtilerek, vergi indirim tutarının nasıl hesaplanacağı ile Hangi geçici vergi döneminde indirimli kurumlar vergisinden faydalanılıp faydalanılamayacağı
- 6.9. Tevsi yatırım kapsamında bazı ünitelerin tamamlama vizesinden önce üretime başlaması halinde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmaya ne zaman başlanacağı

SEKİZİNCİ BÖLÜM

- UYGULAMA ÖRNEKLERİ
- EKLER
- EK 1: TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARİ
- EK 2: TÜRKİYE'NİN İMZALADIĞI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDAKİ İŞ YERİ TESPİT SÜRELERİ
- EK 3: TÜRKİYE'NİN İMZALADIĞI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDAKİ TEMETTÜLERE İLİŞKİN TEVKİFAT ORANLARI
- KAYNAKÇA :

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİYET

1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU

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

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

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

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

2. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "kurum" ifadesi, Kanunun 1. maddesinde sayılan kurumları ifade etmektedir. Buna göre kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlar şunlardır;

- Sermaye şirketleri.
- Kooperatifler.
- İktisadî kamu kuruluşları.

- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.
- İş ortaklıkları

2.1. SERMAYE ŞİRKETLERİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu¹ (TTK)'nin 124. maddesinde; ticaret şirketlerinin kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerinden ibaret olduğu belirtilmektedir. Söz konusu madde hükmüne göre, ticaret şirketleri; şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Şahıs şirketleri kavramı kollektif ve adi komandit şirketleri; sermaye şirketleri ise anonim, eshamlı komandit ve limited şirketleri ifade etmektedir.

Bu ayırım, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da esas alınmıştır. Kanunun 2. maddesinde, sermaye şirketleri; Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar, şeklinde tanımlanmıştır. Böylelikle şahıs şirketi olan kolektif ve adi komandit şirketler kurumlar vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır.

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

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

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca sermaye şirketi sıfatıyla kurumlar vergisi mükellefi sayılan kurumlara ilişkin açıklamalar aşağıdadır;

2.1.1. Anonim Şirketler

6102 sayılı TTK'nın 329. maddesine göre, anonim şirket; sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Ortaklarının sorumluluğu taahhüt etikleri sermaye payları ile sınırlıdır.

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

Yatırım ortaklıkları; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 32. maddesi ile sermaye piyasası kurumları arasında sayılmıştır. Kanunun "Yatırım ortaklıklarının faaliyetinin kapsamı" başlıklı 35. maddesinde de yatırım ortaklıkları sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföylerini işletmek amacıyla kurulan anonim ortaklıklar şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca, Kanunun 36/a maddesine göre de yatırım ortaklıklarına kuruluş ve faaliyet izni verilebilmesi için yatırım ortaklıklarının kayıtlı sermayeli olarak anonim ortaklık şeklinde kurulmaları gerekir.

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

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

2.1.2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

6102 sayılı TTK'nın 564. maddesine göre, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket; sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir.

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

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdür. Diğer sermaye şirketleri safi kurum kazançları üzerinden vergilendirilmesine karşın, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi, komandite ortağın kâr payı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanır. Çünkü K.V.K.'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 hasıllattan indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

2.1.3. Limited Şirketler

6102 sayılı TTK'nın 573. maddesine göre; limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.

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

2.1.4. Fonlar

Kurumlar Vergisi Kanunu uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılmaktadır.

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

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 37. maddesine göre, halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan mal varlığına Yatırım Fonu adı verilir.

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

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

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

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

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

a- Yatırım Fonu

Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri uyarınca tasarruf sahiplerinden toplanan paralarla, tasarruf sahipleri hesabına riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen varlıklardan oluşan portföy veya portföyleri yönetmek amacıyla kurulan mal varlığına yatırım fonu adı verilir. Fonlar; bankalar, aracı kurumlar, sigorta şirketleri ve kanunlarında engel bulunmayan emekli ve yardım sandıkları tarafından Sermaye Piyasası Kurulunun izniyle kurulabilmektedir. Yatırım fonları içtüzüklerinde belirtilmek koşuluyla; tahvil ve bono fonu, hisse senedi fonu, sektör fonu, iştirak fonu, grup fonu, yabancı menkul kıymetler fonu, kıymetli madenler fonu, altın fonu, karma fon, likit fon, değişken fon, endeks fon, özel fon, serbest yatırım fonu olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca, girişim sermayesi yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım fonları da Kurumlar Vergisi Kanunu uygulanması açısından yatırım fonu olarak kabul edilecektir.

b- Emeklilik Yatırım Fonları

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

c- Konut Finansmanı Fonları

İhraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, ipoteğe dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

d- Varlık Finansmanı Fonları

İhraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır. Fonların tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Mal varlığı, kurucusunun mal varlığından ayrıdır.

Yatırım ortaklıkları ise anonim şirket şeklinde kurulduklarından sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

2.2. KOOPERATİFLER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin (2) numaralı fıkrasında "kooperatif" kavramının 24.04.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel Kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade edeceği hüküm altına alınmıştır.

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

Kooperatifler Kanunu'nun 70. maddesine göre; kooperatiflerin müşterek menfaatlerini korumak, amaçlarını gerçekleştirmek için iktisadi faaliyette bulunmak, faaliyetlerini koordine etmek ve denetlemek, dış memleketlerle olan münasebetlerini düzenlemek, kooperatifçiliği geliştirmek ve eğitim yapmak, kooperatifçilik konularında tavsiyelerde bulunmak gibi hizmetlerin yerine getirilmesi için, kooperatif birlikleri, kooperatifler merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği kurulabilmektedir. Söz konusu birlikler de ilgili Kanun uyarınca kooperatif şeklinde kurulacağından, kooperatif olma sıfatıyla kurumlar vergisi mükellefidirler. Öte yandan Dernek veya adi şirket mahiyetinde olmakla birlikte kooperatif olarak adlandırılan okul kooperatifleri, K.V.K. uygulaması açısından kooperatif sayılmayacaktır.

2.3. İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARI

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

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

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

Ancak, 5766 sayılı Kanun² ile KVK'ya eklenen Geçici 2. maddenin (1-a) bendi uyarınca, 01.01.2008 - 31.12.2015 tarihleri arasında geçerli olmak üzere, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır.

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

2.3.1. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Kurumlar Vergisi Mükellefi Sayılmasının Şartları

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:

1- Bağlılık

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

2- İşletmenin Niteliği

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

3- Devamlılık

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

4- Sermaye Şirketi veya Kooperatif Olmamak

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

Bu şartları haiz olan iktisadi kamu kuruluşları;

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

2.3.2. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Türleri

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

1- İktisadi Devlet Teşekkülleri

İktisadi devlet teşekkülleri, sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanlarda

ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere Kanunla kurulan kamu iktisadi teşebbüsleridir. Kamu iktisadi teşebbüsü (KİT) kavramı, iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşlarının ortak adıdır.

2- Kamu İktisadi Kuruluşları

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

3- Kamu Müesseseleri

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

4- Bağlı Ortaklıklar

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

5- Kamu İştirakleri

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

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

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

2.4. DERNEK VE VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER

5253 sayılı Dernekler Kanunu'na³ göre dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek veya tüzel kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'na⁴ göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında

3 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

2.4.1. İktisadi İşletmenin Belirlenmesinde Aranılan Şartlar

İktisadi işletmenin belirlenmesinde 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.

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

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

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

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

Dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden GVK'nın 94/5-b maddesi uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır.

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

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

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

2.4.3. Tarhiyatın Muhatabı

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

2.4.4. Özel Kanunlarla Kurulan Dernekler

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

2.4.5. Sendikalara Ait İktisadi İşletmeler

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

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

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

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

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

2.4.8. Yabancı Dernek Veya Vakıflara Ait Veya Tabi Olan İktisadi İşletmeler

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

2.5. İŞ ORTAKLIKLARI

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

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

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

1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca iş ortaklıklarının unsurları şunlardır;

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

- Tarafların, müştereken yüklenilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

3. MÜKELLEFIYET TÜRLERİ

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

3.1. TAM MÜKELLEFIYET

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, 1. maddede sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükellef sayılacak ve gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceklerdir.

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

1- Kanuni Merkez

5520 sayılı KVK'nın 3. maddesinin (5) numaralı bendine göre, kanuni merkez, vergiye tabi kurumların esas nizamname veya sözleşmelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen yerdir. Dolayısıyla, bir kurumun kanuni merkezinin nerede olduğunun belirlenmesinde, ana sözleşme veya kuruluş kanunlarına bakılması gerekmektedir.

2- İş Merkezi

Kanuni merkezi Türkiye'de bulunmamakla beraber, iş merkezi Türkiye içinde bulunan kurumlar, tam mükellefiyete tabidirler. 5520 sayılı KVK'nın 3. maddesinin (6) numaralı fıkrasında iş merkezi; "*iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir*" şeklinde tanımlanmıştır.

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

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

3.2. DAR MÜKELLEFİYET

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

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca, dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur.

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

Maddenin (4) numaralı fıkrasına göre de bu kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimî temsilci bulundurulması konularında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümleri uygulanacaktır.

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.

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

İKİNCİ BÖLÜM

MUAFLIKLAR VE İSTİSNALAR

1. MUAFLIKLAR

Vergi muafiyeti, vergi kanunları uyarınca vergi mükellefi sayılan kişilerin yasal nedenlerle devamlı veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır. Kurumlar vergisindeki muafiyetten ise, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılan kurumların elde ettikleri her türlü kazancın vergiden muaf olmasını anlamak gerekir. Kurumlar vergisi muafiyeti Kanununun 4. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede sayılan kurumların, bir kısmı hiçbir koşul aranmaksızın kurumlar vergisinden muaf olmakla beraber bir kısım kurumların muafiyeti ise belirli şartlara bağlıdır.

5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar şunlardır:

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

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

1.2. İNSAN VE HAYVAN SAĞLIĞININ KORUNMASI AMAÇLI MUAFİYETLER

Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar kurumlar vergisinden muaftır (KVK md. 4/1-b). Diğer taraftan, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56. 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. maddesinde de, vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının 56. 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 Kanunu'nun 56. 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 5520 sayılı K.V.K.'nın 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

Diğer taraftan 6009 ve 6225 sayılı Kanunlarla yapılan değişikliklere göre; Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri bu muafiyeti ortadan kaldırmayacaktır.

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

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

1.3. SOSYAL AMAÇLI MUAFİYETLER

Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul ahevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. (KVK md. 4/1-c)

1.4. SERGİ, FUAR VE PANAYIR MUAFİYETİ

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

1.5. KREŞ, KONUKEVLERİ VE ASKERİ KIŞLALARDAKİ KANTİNLERE İLİŞKİN MUAFİYETLER

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler kurumlar vergisinden muafıdır (KVK md. 4/1-d). 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3. maddesinde, genel yönetim kapsamındaki idarelerin, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler olduğu belirtilmiştir. Buna göre, anılan Kanuna ekli (1), (2) ve (3) sayılı cetvellerde yer alan idarelere, sosyal güvenlik ku-

rumlarına, mahallî idarelere (il özel idaresi, belediye ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler) ait kreş ve konukevleri, sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşulları ile kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

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

Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları kurumlar vergisinden muaftır (KVK md. 4/1-e). Muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarına uygulanacaktır.

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

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

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

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

Öte yandan söz konusu bendin 5838 sayılı Kanun'un 32/6. maddesi ile değişik haline göre; şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3. maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar da kurumlar vergisinden muaftır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde; Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve şans oyunları lisans veya işletim haklarını hasılatın pay verme karşılığında devralan kurumlar hariç 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. Toplu Konut İdaresi Başkanlığının konut tedariki ile ilgili iktisadi işletmeleri de muafiyet kapsamındadır.”

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

Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler kurumlar vergisinden muaf

tutulmuştur (KVK md. 4/1-h). Darphane ve Damga Matbaası ile askeri fabrika ve atölyelere tanınan vergi muafiyeti, bunların sadece kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olacaktır. Kuruluş amacının dışında kalan faaliyetlerde bulunulması halinde muafiyet hükmünden yararlanılması mümkün değildir.

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

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

- Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
- Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,
- Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur (KVK md. 4/1-i).

1.11. KÖYLER VEYA KÖY BİRLİKLERİ TARAFINDAN İŞLETİLEN İKTİSADİ İŞLETMELER

Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen; hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri kurumlar vergisinden muafır (KVK md. 4/1-i).

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

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

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

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

1.13. KOOPERATİFLERİN MUAFİYETİ

Kooperatifler üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması amacıyla kurulmakta olup, 5520 sayılı K.V.K.'nın

4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi ile de tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlar altında kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına,
- Sadece ortaklarla iş görülmesine

dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara fiilen uyulması gerekmektedir.

Bununla birlikte 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 Kanunu'nun 13. 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 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.

1.14. KREDİ TEMİNATI VEREN KURULUŞLAR

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1. fıkrasının (I) bendine göre; Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 6009 sayılı Kanununun 43 üncü maddesi ile değiştirilen 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (I) 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.

1.15. BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETİNDE BULUNAN KURUM VE KURULUŞLAR

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

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

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muafır (KVK md. 4/1-n).

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

6456 sayılı Kanunun 42 nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (o) bendi ile 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 vergisinden muaf tutulmuştur.

Bu muafiyet hükmü 29/6/2012 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girdiğinden, anılan varlık kiralama şirketleri bu tarihten itibaren kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

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

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

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

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

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

1.18.1. DÖNEM İÇİNDE MUAFİYET ŞARTLARININ İHLALİ HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİNİN BAŞLAYACAĞI TARİH

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

Örnek :

Muafiyet şartlarını haiz (Y) Konut Yapı Kooperatifinin, 21.09.2014 tarihinde muafiyet şartlarını kaybetmesi durumunda, anılan kooperatifin 21.09.2014 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

1.18.2. DÖNEM İÇİNDE MUAFİYET ŞARTLARININ SAĞLANMASI HALİNDE MUAFİYETİN BAŞLAYACAĞI TARİH

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

Örnek :

Öteden beri kurumlar vergisi mükellefi olan (Z) İşyeri Yapı Kooperatifinin, 21.09.2014 tarihinde muafiyet şartlarını kazanması durumunda ise bu kooperatif, 01.01.2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır.

2. İSTİSNALAR

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

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

2.1. K.V.K.'DA DÜZENLENEN İSTİSNALAR

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

- a- İştirak kazançları istisnası,
- b- Yurt dışı iştirak kazançları istisnası,
- c- Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin istisna,
- ç- Emisyon primi kazancı istisnası,
- d- Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna,
- e- Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası,
- f- Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna,
- g- Yurt dışı şube kazançları istisnası,
- h- Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna,
- ı- Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna,
- i- Risturn istisnası.

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

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. 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.

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

2.1.1.1. İştirak Kazançları İstisnasının Amacı ve Mantığı

İştirak kazançları istisnası düzenlemesinin amacı mükerrer vergilemenin önlenmesidir. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulması mükerrer vergilemeye yol açacaktır ki yapılan düzenleme ile bu durumun önüne geçilmek istenmiştir.

2.1.1.2. İştirak Kazançları İstisnasının Kapsamı

2.1.1.2.1. İştirak Edilen Kurumun Tam Mükellef Statüsünde Olması Gerekliği

KVK'nın 5/1-a maddesinde düzenlenen iştirak kazançları istisnası, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır.

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

Ancak izleyen bölümde açıklanacağı üzere, dar mükellef anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar belli şartlar altında KVK'nın 5/1-b maddesi ile kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

2.1.1.2.2. İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar

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

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

Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları, 6322 sayılı Kanunun 34 üncü maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinde yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 1/1/2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

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

Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edi-

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

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

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

2.1.1.3. İştirak Edilen Kurumun Geçmiş Yıl Kârlarını Dağıtması

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

2.1.1.4. İştirak Edilen Kurumun İstisna Kazançlarını Dağıtması

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

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bir başka ifadeyle, yönetim kurulu başkan ve üyelerinin kârdan almış oldukları hisseler GVK uygulamasında kâr payı olarak kabul edilmiş ve dolayısıyla da menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

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

2.1.1.6. İştirak Oranının ve Süresinin Önemi Olup Olmadığı

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

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

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

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

3218 sayılı Serbest Bölgeler 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.

2.1.1.8. İştirak Kazançları İstisnasının Beyannameye Gösterilmesi

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

Örnek :

(A) Kurumunun 2014 hesap dönemi verileri aşağıdaki gibidir:

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

Buna göre Kurumun 2014 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.

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

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

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere, kurumların tam mükellefiyete tabi kurumlara iştirak etmelerinden elde ettikleri kazançlar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (1) numaralı fıkrasının (a) alt bendiyle kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Söz konusu fıkranın (b) alt bendinde ise kurumların, yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançlarına ilişkin istisna hükmüne yer verilmiştir.

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

2.1.2.1. Yurt Dışı İŞtirak Kazancı İstisnasından Yararlanma Şartları

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için aşağıda yer alan Şartların topluca yerine getirilmesi Şarttır.

- İŞtirak edilen kurumun anonim veya limited Şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İŞtirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İŞtirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İŞtirak kazancının elde edildiğİ 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 bulunduğİ 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 bulunduğİ ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- İŞtirak kazancının, elde edildiğİ hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

İŞtirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre Şartının gerçekte olmemesi halinde veya bütün Şartlar gerçekte olmakla birlikte vergi yükü Şartının gerçekte olmadığı durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

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

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

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

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

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

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

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

İştirak payını elinde tutan kurumun, iştirak kazancını elde ettiği tarih itibarıyla yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması gerekmektedir. %10 iştirak oranının, kazancın elde edildiği tarihten geriye doğru bir yıl süreyle devam ettirilmiş olması da şarttır.

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

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

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

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

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

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili vergi yükünün dikkate alınması gerekmektedir. Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Bir başka ifadeyle, vergi yükü aşağıdaki formülle hesaplanacaktır.

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

Fiili vergi yükünün hesaplanmasında aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:

- Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir.
- Bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin dağıtılabilir kurum kazancına eklenmemesi gerekir.
- Kâr dağıtımının geçmiş yıl kârlarından veya yedeklerden yapılması halinde vergi yükü geçmiş yıl karlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanmalıdır.
- Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazançta istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan verginin, vergi yükünün tespitinde dikkate alınması gerekir.
- İlgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.
- Geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.
- Dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılması söz konusu ise yapılan vergi kesintisinin de vergi yükünün hesabında dikkate alınması gerekir.
- Vergi yükü hesaplanırken iştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkedeki tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin bu kazancın transferi sırasında Türkiye’de yada bir başka ülkede ödenen vergiler vergi yükü hesabında dikkate alınmaz.

İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kurumdan elde edilen iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere faaliyette bulunduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması yeterli olmayıp en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) veya daha yüksek oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

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

İstisnadan yararlanılabilmesi için, iştirak kazançlarının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar

Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

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

Örnek :

Yabancı kurum tarafından 2014 yılı Şubat ayında kâr dağıtımı yapılması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye'de 2014 yılı kurum kazancına dahil edilerek, bu hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olup söz konusu kazancın beyanname verme süresinin sonuna kadar (25.04.2015) Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartıyla istisnadan yararlanılabilecektir.

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

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

2.1.2.2. İstisna Kazancın Tespitinde Kur Farklarının Durumu

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

Örnek :

Türkiye'de yerleşik (M) A.Ş.'nin, 14.11.2012 tarihinde %50 hissesini satın almış olduğu, İngiltere'de mukim (N) Kurumu 21.03.2014 tarihinde 2013 hesap dönemine ait 2.000.000 Euro kurum kazancını ortaklarına dağıtmıştır. (M) A.Ş.'nin söz konusu kazanç dağıtımından elde ettiği brüt gelir 1.000.000 Euro olup, şirket bu kazancını 14.04.2015 tarihinde Türkiye'ye transfer etmiştir. (21.03.2014 tarihinde, 1 Euro = 2,50 TL, 31.12.2014 tarihinde, 1 Euro = 3,00 TL, 14.04.2015 tarihinde, 1 Euro = 3,10 TL)

Yukarıdaki verilere göre, yurt dışı iştirak kazancı kâr dağıtımının gerçekleştiği 21.03.2014 tarihinde elde edilmiştir. Dolayısıyla istisna kazancın tespitinde de bu tarihte geçerli olan kurun esas alınması gerekmektedir. Buna göre, istisna kazanç tutarı $(1.000.000 \times 2,50=)$ 2.500.000 TL olarak hesaplanacaktır. Transfer tarihine kadar oluşan olumlu kur farkı istisna kazanç tutarını değiştirmeyecektir.

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

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

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

2.1.2.4. Yurt Dışı İştirak Kazançları İle İlgili Örnek Özelgeler

2.1.2.4.1. Yurt dışı iştiraktan elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/b maddesine göre istisna olup olmayacağı⁵

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

2.1.2.4.2. Malezya'dan elde edilecek temettü gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilip edilmeyeceği⁶

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

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

2.1.2.5. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannameinde Gösterilmesi

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

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

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

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

Örnek :

(A) Kurumunun 2014 hesap dönemi verileri aşağıdaki gibidir:

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

Buna göre Kurumun 2014 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.

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

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

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1-c) bendi ile, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, tam mükellef olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

2.1.3.1. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasından Yararlanmanın Şartları

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

➤ Yurt dışı iştiraklerin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye'de tam mükellef olmaması,

➤ Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının her birinin en az %10 oranında iştiraktan oluşan yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması,

➤ Satışa konu iştirak hisselerinin, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifte tutulmuş olması

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

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

Yurt dışında elde edilen iştirak hissesi satış kazançlarının, elde edildiği dönem ticari bilanço kârının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kazançlardan istisna şartlarını taşıyanlar, kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” tablosunda yer alan “*Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)*” satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

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

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

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1-ç) bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

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

2.1.4.1. Emisyon Primi Kazancı İstisnası İle İlgili Örnek Özelge

2.1.4.1.1. Hisse senetlerinin itibari değeri ile satış değeri arasında oluşacak olumlu farkın kurum kazancından istisnası⁷

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

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

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

2.1.4.2. Emisyon Primi Kazancı İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyanname-sinde Gösterilmesi

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

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

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

Örnek :

(A) Kurumunun 2014 hesap dönemi ticari bilanço kârı 600.000 TL olup, ayrıca bu döneme ait 50.000 TL emisyon primi kazancı bulunmaktadır.

Buna göre Kurumun 2014 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.

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

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

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1/d) bendinde yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettikleri kazançlara ilişkin kurumlar vergisi istisnası düzenlenmiştir. Buna göre Türkiye'de kurulmuş olmak kaydıyla;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,

Kurumlar vergisinden istisnadır.

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

Bununla birlikte Türkiye'de kurulan ve portföyü de Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için fon portföyünün en az %51'inin devamlı olarak; Türkiye'de kurulu borsa-

larda işlem gören altın ile altına dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar "Altın fonu veya ortaklığı"; Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar ise "Kıymetli madenler fonu veya ortaklığı" olarak kabul edilecektir.

Öte yandan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançlar G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası, diğer yatırım fon ve ortaklıklarının (emeklilik yatırım fonları hariç) kurumlar vergisinden istisna kazançları ise 5520 sayılı K.V.K.'nın 15. maddesinin (3) numaralı uyarınca tevkifat kapsamındadır. Söz konusu kazançların kurumlar vergisinden istisna olması tevkifat uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

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

2.1.5.1.1. SPK mevzuatına göre kurulan serbest yatırım fonunun portföy işletmeciliği kazancının kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağı⁸

Türkiye'de kurulacak ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olacak olan fonların portföy işletmeciliğinden elde edeceği kazançlarla ilgili olarak firmaların, 5520 sayılı Kanun hükümleri ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün olacaktır.

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

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

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

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2005 ve daha önceki hesap dönemlerinde elde ettikleri kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı bendinde kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde bulunan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışından doğan kazançların sermayeye eklenmesine karar verilen kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştı. Anılan istisna bir kısım değişiklikler ile birlikte 21.06.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendinde yeniden düzenlenmiştir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendinde düzenlenmiş bulunan taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası 21.06.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden bu tarihten önceki dönemlerde elde edilen taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarına ilişkin olarak 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (12) numaralı fıkrasında yer alan usul ve esasların geçerli olması gerekmektedir.

⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/02/2012 B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-736 sayılı özelgesi.

Gerek tam gerekse dar mükellefiyeti haiz kurumların 21.06.2006 tarihinden itibaren aktiflerinde en az iki tam yıl süre ile bulunan taşınmaz ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazançlara ilişkin istisna uygulaması 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendinde düzenlenmiştir. Söz konusu bendin gerekçesinde, söz konusu istisna uygulaması ile kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili bent hükmü ve gerekçesi aşağıdaki gibidir.

“e) 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.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. (Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için 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 devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.)

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

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

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.”

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

2.1.6.1. İstisna Uygulamasına Konu Olabilecek İktisadi Kıymetler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1/e) bendinde yer alan istisna uygulamasından, kurumların aktiflerinde en az iki tam yıl süre ile kayıtlı bulunan taşınmaz, iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları yararlanabilecektir.

İstisna uygulaması kapsamındaki iştirak hisseleri;

- Anonim şirketlerin hisse senetlerini,
- Limited şirketlere ait iştirak paylarını,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını,

➤ İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarını,

➤ Kooperatiflere ait ortaklık paylarını,

ifade eder.

Bununla birlikte Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde çıkarılan yatırım fonu katılma belgelerinin iştirak hissesi olarak değerlendirilmek suretiyle istisna uygulamasına konu edilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan esasen iştirak hisseleri içerisinde yer alan ve kârdan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri ile intifa senetleri de anılan bentte ayrıca belirtilmek suretiyle bunların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar da istisna uygulamasının kapsamına dahil edilmiştir.

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

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

Öte yandan Türk Medeni Kanunu'nun “Taşınmaz mülkiyetinin konusu” başlıklı 704. maddesi uyarınca;

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

taşınmaz olarak değerlendirildiğinden söz konusu bu iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, diğer şartların da mevcut olması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Buna karşılık söz konusu Kanununun 705. maddesinde taşınmaz mülkiyetinin kazanılmasının tescille olacağı, 5520 sayılı Kanununun 5. maddesinin (e) bendinin gerekçesinde ise taşınmazların elden çıkarılmasından sağlanan kazançların istisna uygulamasına konu olabilmesi için söz konusu bu taşınmazların tapuya tescil edilmiş olmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır.

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

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

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

2.1.6.2. İstisna Uygulamasının Şartları

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

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

Kanun maddesine 6111 sayılı kanunla eklenen ve 6495 sayılı Kanunla da 02.08.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilen parantez içi hükme

göre; taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan 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 devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

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

Kurumlar vergisi mükelleflerinin istisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktiflerinde yer alması gerekmektedir. Aksi takdirde en az iki tam yıl süreyle aktifte yer almayan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için anılan istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir. Örneğin; 25.05.2012 tarihinde iktisap edilerek aktife alınmış bir taşınmazın, 25.05.2014 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması durumunda diğer şartlarında mevcut olması kaydıyla bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.

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

6111 sayılı Kanunla 25/2/2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere mevcut maddeye eklenen parantez içi hüküm gereği taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz.

2.1.6.2.2. İstisnadan Yararlanan Kazanç Fon Hesabında Tutulmalıdır

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

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

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

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

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ise, 3 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değişiklik yapıldığı dek bu yönde bir belirleme yer almamaktaydı. 20.11.2008 tarihinde yayımlanan 3 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile, 1 no.lu Tebliğin "5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması" başlıklı bölümü değiştirilmiş ve 1 no.lu Tebliğin değişen söz konusu bölümünde; fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğde satıştan doğan kazancın fon hesabına alınması için belirli bir tarih aralığı öngörülmüş; bu tarih aralığının ilk günü olarak satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başı; son günü olarak ise beyannamenin verildiği tarih belirlenmiştir. Tebliğle yapılan bu belirlemeden, satışın gerçekleştirildiği hesap dönemi içerisinde kazancın fon hesabına aktarılmaması, hesap döneminin kapanmasının beklenmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Örneğin, 2014 yılında yapılan bir satış için kazancın fon hesabına alınma zamanı, 01.01.2015 tarihinden beyannamenin fiilen verildiği tarihe kadar olan süre olacaktır.

İstisna edilen kazanç, 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilir veya işletmeden çekilir ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılır ise bu kısımlar için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır. K.V.K. uyarınca gerçekleşecek devir ve tam bölünme hallerinde, söz konusu

fon hesabının devralan kurumların bilançolarına aynen aktarılması gerekeceğinden, bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecektir.

Örnek : 05.10.2012 tarihinden iktisap edilmiş olan taşınmaz, 25.10.2014 tarihinde satılmış ve söz konusu bu işlem sonunda toplam 800.000 TL kazanç elde edilmiştir. Buna göre söz konusu satış kazancının % 75'i olan 600.000 TL için istisna uygulamasından yararlanılması mümkündür. Bunun için istisnaya tekabül eden kazancın pasifte özel bir fon hesabına alınması ve bu fon hesabında bulunan tutarın 31.12.2019 tarihine kadar da sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılması veya işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.

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

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 yararlanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır.

Örnek vermek gerekirse, 2010 yılında 100.000 -TL'ye alınan bir arsanın 23.02.2014 yılında 250.000 TL'ye satılması halinde istisnadan yararlanabilmesi için satış bedeli olan 250.000 TL'nin en geç 31.12.2016 tarihine kadar tahsil edilmesi gerekir. Aksi takdirde, istisna şartları ihlal edilmiş sayılacaktır.

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

Satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilemeyecek olan satış bedelinin önceden belli olması halinde, cezalı vergi ödeme durumuna düşülmemesi için, uygulanacak istisna tutarının tahsil edilemeyeceği belli olan satış bedelleri dikkate alınarak belirlenmesi mümkündür.

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

Örnek: Kurumun aktifine 4 yıldır kayıtlı bulunan maliyet bedeli 200.000.- TL olan bir taşınmaz, 2014 yılında 1.000.000.- TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilât 2014 yılında 300.000.- TL, 2015 yılında 300.000.- TL, 2016 yılında 300.000.- TL ve 2017 yılında 100.000.- TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %75'ini ($800.000 \times \%75 = 600.000.-$ TL) özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

Bu durumda satışı izleyen 3. yıl olan 2017 yılında tahsil edilen 100.000.- TL'ye isabet eden $[(100.000 \times 800.000/1.000.000) \times \%75=]$ 60.000.- TL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 60.000.- TL nedeniyle 2014 yılı hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyayına uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2014 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 800.000.- TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının

$[(800.000 \times \%75) - 60.000,00 \text{ TL}] = 540.000.- \text{ TL}$ olarak uygulanması halinde, vergi ziyasının varlığından bahsedilemeyecektir.

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

2.1.6.2.4. Menkul Kıymet Veya Taşınmaz Ticareti İle Uğraşılması

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

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

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

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

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

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

"Bu itibarla, Şirketinizin ana faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti ve kiralanması faaliyetinin bulunması halinde, (faaliyetinizin yürütülmesine tahsis ettiğiniz taşınmazın satışı hariç) taşınmaz satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi

Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

2.1.6.2.6. Satışın Kurumların Mali Yapılarını Güçlendirecek Mahiyette Olması

Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnasının düzenleniş amacı gereği, istisnadan yararlanılabilmesi için yapılan satışın kurumun mali yapısını güçlendirecek mahiyette olması gerekir. İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

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

2.1.6.3. İstisna Uygulamasına İlişkin Özellikli Durumlar

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

i- Holding şirketlerin durumu

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

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

ii- Grup şirketleri arasındaki işlemlerin durumu

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

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

iii- Satılan taşınmaz ve iştirak hisselerinin yerine aynı mahiyette iktisadi kıymet alınması

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

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

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

iv- İstisna kazancın elde edilmesine ilişkin olarak yapılan giderlerin durumu

Bilindiği üzere 5422 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin son fıkrası ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin son fıkrasında, kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile ilgili olarak yapılan harcamaların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Eski uygulama uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna olduğundan söz konusu bu kazancın elde edilmesi ile ilgili olarak yapılan harcamaların kurumlar vergisine tabi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edecekleri taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarının sadece %75'i kurumlar vergisinden istisna olacağından söz konusu istisna kazancın elde edilmesi ile ilgili olarak yapılan harcamaların sadece %25'inin kurumlar vergisine tabi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür. Örneğin, taşınmazların tapuda devri işlemi sırasında satıcıdan tapu harcının %75 oranındaki kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

Diğer taraftan, gerek taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan zararların "istisna faaliyetlerden doğan zararlar" tanımına girmemesi; gerekse, istisna uygulamasının mükelleflerin ihtiyarında olan bir takım şartlara bağlanmış olması

hususları göz önünde bulundurulduğunda, taşınmaz ve iştirak hissesi satış işlemlerinden kaynaklanan zararların tamamının kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği görüşündeyiz.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, konu hakkında vergi idaresinin görüşü aksi yöndedir. Her ne kadar söz konusu zararların indirilebileceğine dair daha önce verilmiş olan özelgeler olsa da⁹ özellikle son dönemlerde verilen özelgelerde konu hakkındaki görüş netleştirilerek bu zararların %75'lik kısmının kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağı şeklinde görüş bildirilmiştir.

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

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

v- Sahip olunan arsanın kat karşılığı olarak devredilmesi halinde istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağı

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

vi- Satış vaadi sözleşmesi ile satışı öngörülen taşınmazların istisna karşısındaki durumu

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

vii- Kazancın hesaplanmasında 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 dağıtım hükümleri saklı kalmak kaydıyla, fiili satış bedeli esas alınacaktır. Bunun dışında çeşitli ölçüler dikkate alınarak, fiilen gerçekleşen satış fiyatının altında veya üstünde bir istisna tutarının hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklardan doğan faiz

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

ve vade farkları ile satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının istisna kazancın tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı konusu özellikle arz etmektedir. Konu mülga 5422 sayılı KVK'nın geçerli olduğu dönemlerde de tartışma konusu olmuş ve uygulamaya yargı kararları ve özelemler çerçevesinde yön verilmeye çalışılmıştır.

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

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

Örnek :

İşletme aktifinde 1.000.000.- TL maliyet bedelli taşınmaz, 10 Temmuz 2014 tarihinde 1.500.000 ABD Doları bedelle satılmıştır.

Satış bedelinin, 500.000 ABD Doları peşin olarak alınmış olup,

- 500.000 ABD Doları 10 Temmuz 2015,
- 500.000 ABD Doları da 10 Temmuz 2016 tarihinde tahsil edilecektir.

(Satış tarihindeki döviz kuru; 1 ABD Doları = 2,00- TL olarak varsayılmıştır.)

Buna göre,

Satış bedeli 1.500.000 x 2,00 = 3.000.000.- TL

Satış kazancı 3.000.000 – 1.000.000 = 2.000.000.- TL

İstisna kazanç tutarı 2.000.000 x %75 = 1.500.000.- TL

Fona alınacak kazanç tutarı, 1.500.000.- TL olacaktır.

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

viii- Bina Satışlarından Elde Edilen Kazancın Vergiye Tabi Olan %25'lik Kısmı İçin Yenileme Fonu Ayrılıp Ayrılamayacağı

Vergi Usul Kanunu'nun "Amortisman tabi malların satılması" başlıklı 328. maddesinin 4. fıkrasında yenileme fonu uygulaması düzenlenmiştir. Fıkra hükmüne göre; satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin özelliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi yönetenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Yenileme fonunda tutulan kâr, yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilir.

Binalar, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğinde olup, taşınmaz satış kazancı istisnasına da konu olabilmektedir. Satıştan doğan kazancın %75'inin özel fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı izleyen beşinci yılın sonuna kadar bu hesapta tutulması halinde bu kısım kurumlar vergisinden müstesna olacaktır. Vergiden istisna edilen bu kısım için ayrıca yenileme fonu ayrılmayacağı açıktır. Vergiye tabi olan %25'lik kısım içinse yenileme fonu ayrılıp ayrılmayacağı özellik arz etmektedir.

Her iki uygulama şartlarının da birlikte gerçekleştiği bir bina satışı söz konusu olduğunda, satıştan doğan kazancın %75'lik kısmı özel fon hesabına alınarak istisna edilecek, kalan %25'lik kısım içinse yenileme fonu ayrılabilir.

2.1.6.4. İstisna Uygulamasında Diğer Özellik Gösteren Hususlar

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarının %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin uygulama çerçevesinde uygulamada tereddüte düşülen bazı konulara ilişkin açıklama ve görüşlerimiz ise özetle aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

➤ İstisna, satış kazancının %75'ine 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 beyanname-sinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekir.

➤ Satış işlemi ile birlikte satış kazancı oluşacağından istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

➤ İnşaatı henüz tamamlanmamış bina satışında arsaya tekabül eden kazanç istisna kapsamındadır. Ancak inşaatı tamamlanan binalarda, arsası iki yıldan eski iktisap edilmiş bile olsa, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren iki yıl geçmedikçe kazanç istisnadan yararlanılamaz.

➤ Taşınmazların para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampa gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Kat karşılığı arsa devri işleminin, bir malın başka bir mal ile değiştirilmesini ifade eden trampa niteliğinde olmasından dolayı, bu gibi işlemlerden elde edilen kazançlara söz konusu istisnanın uygulanması mümkün değildir.

➤ Cins tashihi herhangi bir nedenle geciken binalarda iki yıllık süre tashihi 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.
- 2014 yılında yaptığı taşınmaz ve iştirak hissesi satışları dolayısıyla **212.000 TL**'nin (2015 yılı için 233.000 TL) üzerinde istisnadan faydalanan kurumların ayrıca YMM raporu düzenlettirmesi gerekir. Tam tasdik sözleşmesi bulunanlarda ayrıca rapora ihtiyaç yoktur.

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

2.1.6.5.1. Satın alınarak tapuda tescil edilen ancak aktife daha sonra kaydedilen taşınmazın satışından doğan kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesi¹⁰

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

2.1.6.5.2. Tek tapuda birleştirilen taşınmazların satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi yönünden istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği¹¹

Buna göre, iki tam yıldan uzun süredir şirket aktifinde kayıtlı olan 105.320 m²'lik taşınmazın, alıcı firmanın tek parsel arazi talebinin karşılanması amacıyla şirket aktifinde iki tam yıldan az bir süredir bulunan 40.860 m²'lik taşınmaz ile birleştirilerek tek tapu halinde satılması durumunda, satış bedelinin 105.320 m²'lik alana isabet eden kısmı için istisnadan faydalanılması, satış bedelinin geri kalan 40.860 m²'lik için ise genel hükümler çerçevesinde işlem yapılması gerekecektir.

2.1.6.5.3. Tapuda arsa olarak tescilli olan ancak üzerinde bağımsız bölümler bulunan gayrimenkulün bir kısmının veya tamamının satılması halinde KVK 5/1-e kapsamında istisnaya konu edilip edilemeyeceği¹²

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

2.1.6.5.4. Tasfiye halindeki şirkete ait taşınmaz satışının kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı¹³

Firmaların tasfiyeye girmesi, geleceğe yönelik ekonomik faaliyette bulunma gayesini ortadan kaldırmaktadır. Kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi,

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

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

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

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

finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal bün-yelerini güçlendirmek amacı tasfiye sürecinin başlamasıyla birlikte son bulunduğu şirket aktifine kayıtlı taşınmaz satışından elde edilecek kazancın tasfiye halindeki kurumlar açısından vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.1.6.5.5. Gayrimenkul satışından doğan kazancın ortaklara dağıtımı¹⁴

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

2.1.6.5.6. Şirketin aktifine kayıtlı gayrimenkullerin satışından elde edilen kazanç nedeniyle kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması ve daha sonrasında şirketin tasfiyeye girmesi halinde satış kazancının vergilendirilip vergilendirilmeyeceği¹⁵

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

2.1.6.5.7. Gayrimenkul geliştirme şirketinin aktifinde kayıtlı bulunan ve hasılat kira karşılığı başka şirkete kiraya verilen otelin satışından zarar doğması¹⁶

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

2.1.6.5.8. Kooperatif hissesi satışının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin (1-e) bendi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği¹⁷

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

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

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

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

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

2.1.6.5.9. Takas suretiyle elden çıkarılan taşınmazda vergi istisnası¹⁸

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

2.1.6.5.10. Taşınmazın Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazancın İştirak Hissesi Alımında Kullanılmasında İstisna Olup Olmadığı¹⁹

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

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

2.1.6.5.11. Şirket Aktifinde Kayıtlı Kiraya Verilmek Suretiyle Kullanılan Motel Satışından Doğan Kazanç Dolayısıyla Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanılmasının Mümkün Olup Olmadığı²⁰

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

2.1.6.5.12. Aktife Kayıtlı Gayrimenkul Satışında Kurumlar Vergisi Kanununda İstisna Uygulaması²¹

Şirketlerin Organize Sanayi Bölge Müdürlüğünden gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi ile aldığı arsa üzerine inşa edilerek tapu senedinin alındığı yılda aktife kay-

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

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

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

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

dedilen ve aynı yıl içinde satılan taşınmaz, satış tarihi itibarıyla iki tam yıl süreyle şirket aktifinde yer almadığından, bu taşınmazın satışından elde edilen kazanç dolaşımıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.6.5.13. Ana Faaliyet Konusu Taşınmaz Ticareti Olarak Değiştirilen Şirketin, Değişiklikten Önce Aktifine Kaydettiği Taşınmazları, Değişiklikten Sonra Satması Durumunda Kurumlar Vergisi Uygulaması²²

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

2.1.6.5.14. İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Bulunan Taşınmazın Satılması Sırasında İktisap Tarihinin Tespiti²³

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

2.1.6.5.15. Şirkete Ait Gayrimenkulün Şirket Ortağına Satışı²⁴

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

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

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

2.1.6.5.16. Organize Sanayi Bölgesinde Tahsis Edilip Tapuya Tescil Edilmiş Taşınmazın Tahsis Hakkının Satışının Kdv Si Ve Satışından Elde Edilecek Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı²⁵

Organize Sanayi Bölgesinde tahsis edilen arsanın şirket adına tapuya tescil edil-

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

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

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

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

meden satılması durumunda, bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden söz konusu satıştan elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

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

2.1.6.5.17. Kaba İnşaatı Bitmiş Kullanıma Hazır Olmayan İnşaat Arsası Satışı²⁶

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

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

2.1.6.5.18. Şirkete Ait Gayrimenkulün Satışından Elde Edilen Gelirin Farklı Muhasebe Hesabına Yanlış Kaydedilmesi Ve Aynı Yıl Sermayeye İlavesi²⁷

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnadan yararlanılabilmesi için şirketinizin aktifinde iki yıldan fazla süreyle kayıtlı bulunan taşınmazın satışından elde edilecek kazancın, satış yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar fon hesabına alınması, dolayısıyla bu kazancın satış yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılması gerekmektedir. Fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilavesi ancak bu işlem sonrasında mümkün bulunmaktadır.

2.1.6.5.19. Şirketin aktifinde kayıtlı taşınmazın satılmasından doğan zararın KVK-5/1(e) maddesi kapsamında değerlendirilerek gider yazılıp yazılmayacağı²⁸

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca istisna kapsamında bulunan taşınmazın satışı durumunda taşınmaz satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) % 75'inin,

gesi.

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

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

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

kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak Şirketinizin diğer faaliyetlerinden doğan kazançlarından indirilmesi mümkün olmayacaktır. Kalan % 25'inin ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.1.6.5.20. Finansal kiralama yoluyla edinilen taşınmazın satışında KVK ve KDV istisna uygulaması²⁹

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

2.1.6.5.21. Şirket aktifinde kayıtlı bulunan arsanın hasılat paylaşımı yöntemiyle satışından elde edilen kazancın KV ve KDV'den istisna edilip edilemeyeceği³⁰

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

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

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

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

20.11.2008 tarihinde yayımlanan 3 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile, 1 no.lu Tebliğin "5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması" başlıklı bölümü değiştirilmiş ve 1 no.lu Tebliğin değişen söz konusu bölümünde; fon hesabına alınma işleminin, **satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar** yapılması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğde satıştan doğan kazancın fon hesabına alınması için belirli bir tarih aralığı öngörülmüş; bu tarih aralığının ilk günü olarak satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başı; son günü olarak ise beyannamenin verildiği tarih belirlenmiştir. Dolayısıyla, satışın gerçekleştirildiği hesap dönemi içerisinde kazancın fon hesabına aktarılmaması gerekmektedir.

Tebliğ ile yapılan belirleme bu şekilde olmakla beraber, çeşitli sebeplerle taşınmaz ve iştirak hissesi satışından doğan kazanç dönem içerisinde özel fon hesabına

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

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

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

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

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

Örnek :

(A) Kurumunun 2014 hesap dönemi verileri aşağıdaki gibidir:

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

Yukarıdaki verilerde yer alan taşınmaz satış kazancının istisna kapsamındaki kısmının (%75 = 150.000 TL) hesap dönemi kapandıktan sonra (31.12.2014 tarihinden sonra) özel bir fona eklendiği kabul edildiğinde, bu durum ilgili dönem ticari bilanço kârı olarak görülen 2.000.000 TL'nin içerisinde söz konusu tutarın da yer aldığı anlamına gelecektir. Dolayısıyla, söz konusu tutarın ticari bilanço kârına ilave edilmeksizin istisna olarak düşülmesi gerekir. Buna göre, Kurumun 2014 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

TİCARİ BİLANÇO KÂRI		2.000.000
K.K.E.G.		100.000
ZARAR OLSA DAHI İND. İST. VE İND.		650.000
-İştirak Kazancı (KVK. Mad. 5/1-a)	500.000	
-Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş. Kazancı (K.V.K.Mad. 5/1-e)	150.000	
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI		2.100.000
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI		650.000
KÂR		1.450.000
GEÇMİŞ YIL ZARARI		2.000.000
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)		-
GELECEK YILA DEVREDEN ZARAR		550.000

2.1.7. BANKALARA VEYA TMSF'YE BORÇLU DURUMDA OLANLARA TANINAN İSTİSNA (K.V.K.Md. 5/1-f):

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/f) bendinde bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda bulunan kurumlar ile bankaların elde etmiş oldukları bir kısım kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmış olup, anılan bent şu şekildedir:

“f. Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı”

Dikkat edileceği üzere bentte bankalara veya TMSF'na borçlu durumda olan kurumların ya da bunların kefillerinin veya ipotek verenlerin bir kısım iktisadi kıymetlerini bu borçlara karşılık olarak devretmelerin elde ettikleri kazançlar ile bankaların bu şekilde elde ettikleri iktisadi kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlara ilişkin olarak iki ayrı istisna düzenlemesi mevcuttur.

➤ Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, söz konusu kıymetleri bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı,

➤ Bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

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

2.1.7.1. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Olanlara Tanınan İstisna

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/f) bendinde 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 yararlanabilecek olan kurumlar şunlardır:

- Banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış kurumlar,
- TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar,
- Bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri,
- Bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri.

Bankalara veya TMSF'ye borçlu olan kurumlar ile bunların kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumların söz konusu bu borçlara karşılık olarak bankalara veya TMSF'ye devredeceği iktisadi kıymetlerin tamamı için istisna uygulamasından yararlanılması mümkün olmayıp sadece taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan hakları istisna uygulamasının kapsamına dahil bulunmaktadır.

İstisnanın düzenlendiği bent metninden de anlaşılacağı üzere istisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacaktır.

Örneğin; (ABC) A.Ş., (XYZ) Bankasından 2.000.000 TL tutarında kredi kullanmış olup, bu krediye karşılık iştiraki olan (C) A.Ş.'nin bir yıl süre ile aktifinde kayıtlı bulunan 1.000.000 TL maliyet bedelli taşınmazı ipotek olarak göstermiştir. Kredi vadesinde ödenmediğinden söz konusu borç, (XYZ) Bankası tarafından kanuni takibe alınarak ipotek konusu taşınmaz 5.000.000 TL'ye icra yoluyla satılmış ve faiz dahil 2.500.000 TL kredi alacağı tahsil edilmiş bulunmaktadır.

Görülebileceği üzere, (C) A.Ş.'nin işlemde elde ettiği kazanç tutarı 4.000.000 TL olmakla beraber, banka borcunun tasfiyesinde kullanılan kısım satış hasılatının % 50'sidir. Dolayısıyla, taşınmaza ilişkin satış kazancının sadece 2.000.000 TL tutarındaki kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Rehberimizin önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu ve intifa senetleri ve rüçhan haklarının satılmasından elde edilen kazançların % 75'i beş yıl süreyle özel bir fon hesabında gösterilmek suretiyle kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Ancak bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrettikleri söz konusu aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazan-

cın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır. Bununla birlikte anılan her iki istisna uygulamasının hangisinden yararlanılacağına, şartların değerlendirilmesi suretiyle kendileri tarafından serbestçe karar verilebilecektir.

2.1.7.2. Bankalara Tanınan İstisna

Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınan kurumlar ile bunların kefilleri veya ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu ve intifa senetleri ve rüçhan haklarının bu borçlara karşılık olarak bankalara devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna bulunmaktadır. Bununla birlikte bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların ise % 75'i kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Başka bir deyişle 5411 sayılı Bankacılık Kanununa tabi bankalar tarafından, kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna uygulaması açısından bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışında da iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır. Buna karşılık bu tür iktisaplar dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş olan bu tür kıymetlerin satışından doğan kazançların istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı hususunda, K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/e) fıkrasında yer alan usul ve esasların dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre bankaların kanuni takibe aldıkları borçlara karşılık edindikleri taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu ve intifa senetleri ve rüçhan hakları dışında kalan diğer şekillerde iktisap edilmiş olan iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için en az iki tam yıl süreyle aktifte kayıtlı olmaları gerektiği gibi ayrıca satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle özel fon hesabında tutulması gerekmektedir.

2.1.7.3. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna İle İlgili Örnek Özelgeler

2.1.7.3.1. Bankaların Kanuni Takibe Alınmış Alacakları Nedeniyle İktisap Ettikleri Değerlerin Satışından Doğan Zararların Kurum Kazancının Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı³¹

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında bankaların kanuni takibe alınmış alacaklarına karşılık elde ettiği taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışı durumunda, satışlardan zarar doğması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) % 75 inin, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak, diğer faaliyetlerinizden doğan kazançlardan indirilmesi mümkün olmayacaktır. Kalan %25 inin ise gider olarak kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.

31 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29/11/2012 tarih ve 64597866-125[5/1-f-2013]-241 sayılı özeldesesi.

2.1.7.3.2. Bankanın Kullandırdığı Kredilerin Teminatını Oluşturan Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazanç Dolayısıyla Kurumlar Vergisi İstisnasından Yararlanılmasının Mümkün Olup Olmadığı³²

Banka tarafından kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap edilen taşınmazların satışından doğan kazançların %75'lik kısmı, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-f maddesine göre kurumlar vergisinden müstesnadır.

Diğer taraftan, Banka tarafından kanuni takibe alınmış alacakları dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş gayrimenkul satışının bulunması durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

2.1.7.3.3. Bankaya borçları nedeniyle icra yoluyla satışı yapılan taşınmazdan dolaya taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı³³

Bankalara olan borçları nedeniyle icra yoluyla üçüncü kişilere taşınmaz satışı olması halinde, istisna hükmünden yararlanması sadece taşınmazın bankalara satışı veya devri durumunda mümkün olduğundan üçüncü kişilere satış yapılan satışlarla ilgili, satıştan elde edilen kazanç bankalara olan borçların tasfiyesinde kullanılsa dahi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yer alan istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.1.7.3.4. Şirketin yönetim kurulu üyesinin tmsf'ye olan kamu borcu nedeniyle şirket taşınmazlarının tmsf'ye devri veya tmsf'nin izni ile 3. Kişilere devri veya satışından elde edilecek kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı, satış bedelinin değersiz alacak sayılıp sayılamayacağı³⁴

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (f) bendinde belirtilen istisna hükmü, kurumlar vergisi mükellefleri ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin borçları nedeniyle taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devrinden sağlanan kazancı kapsamakta olup şirket yönetim kurulu üyesinin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna olan kamu borcu nedeniyle taşınmazların devrinden sağlanan kazancı kapsamamaktadır.

Ancak, TMSF tarafından ipotek konulan taşınmazların, TMSF'ye devredilmesinden ve TMSF'den alınacak izin ile 3. kişilere satılmasından dolayı elde edilecek kazancın % 75'lik kısmının, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen şartların sağlanması koşuluyla kurumlar vergisinden istisna edileceği tabiidir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesinde, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacak olarak kabul edilmiş ve değersiz alacakların bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybedeceği ve mukayyet değerleriyle zarara geçirilerek yok edileceği hükme bağlanmıştır.

32 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/07/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2012/48]-2180 sayılı özelgesi.

33 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/02/2012 tarih ve .4.35.16.01-176300-205 sayılı özelgesi.

34 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-651 sayılı özelgesi.

Bu çerçevede, şirkete ait taşınmazların satışından elde edilen tutarların, şirket yönetim kurulu üyesinin TMSF'ye olan kamu borcu nedeniyle TMSF'ye aktarılması nedeniyle, bir alacaktan söz edilmesi ve dolayısıyla, söz konusu tutarların değersiz alacak olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

2.1.7.4. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Bankl. Veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş. ve İşt. His ile Kur. Sen., İnt. Sen. Ve R.Hakları Sat. Kaz. (K.V.K.Md.5/1-f)" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülmesi gerekir.

2.1.8. YURTDIŞI ŞUBE KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTISNA (K.V.K.Md. 5/1-g):

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1-g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

2.1.8.1. İstisnanın Şartları

İstisnadan yararlanılabilmesi için, yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının;

Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

➤ Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

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

gerekmektedir.

İstisnadan yararlanılabilmesi için aranılan şartlara ilişkin açıklamalarımız aşağıdadır.

2.1.8.1.1. Kazancın Yurt Dışında Bulunan İşyeri veya Daimi Temsilciler Aracılığıyla Elde Edilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1-g) bendinde düzenlenen istisnadan yararlanılabilmesi için, öncelikle, yurt dışında elde edilen kazancın kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilmiş olması gerekmektedir. Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilciler aracılığı olmaksızın elde edilen kazançların bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

2.1.8.1.2. Elde Edilen Kazançların Doğduğu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca Belli Oranda Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Toplam Vergi Yükü Taşması

Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için; bu

kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekir.

Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda ise, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekir.

Vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Vergi yükü, kazancın elde edildiği ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

2.1.8.1.3. Elde Edilen Kazancın Türkiye’ye Transfer Edilmesi

Yurt dışı şube kazançları istisnasından yararlanılablmesinin bir diğer şartı da, kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olmasıdır. Buna göre, normal hesap dönemi uygulayan mükellefler için, 2014 yılında yurt dışındaki işyeri aracılığıyla elde edilen kazancın istisna olabilmesi için en geç 25.04.2015 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması gerekir.

2.1.8.2. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası İle İlgili Örnek Özelgeler

2.1.8.2.1. Doğalgaz boru hattı proje ortaklığı gelirinun yurt dışı şube kazancı olup olmadığı³⁵

Doğal Gaz Boru Hattı Projesi için ortaklık şeklinde kurulan şirketinin tüzel kişiliği olması nedeniyle, proje geliri de bu şirkete ait bulunmaktadır. Dolayısıyla buradan elde edilecek kazanç da bu firmanın aktardığı kar payı yani iştirak kazancı olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu sebeple elde edilecek kazanç yurtdışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen bir kazanç olmadığından Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde yer alan istisnadan da yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.8.2.2. Yurt dışı şube kazancının vergilendirilmesi³⁶

Yurt dışında bulunan şubece elde edilen kazançlar, yurt dışı şubenin hesap döneminin kapandığı tarihte kesinleşeceğinden, bu tarihe isabet eden geçici vergi döneminde, geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Ancak, yurt dışı şubeye ilişkin kazancın, yurt dışı şubenin hesap döneminin kapandığı tarihten önce aktarılması halinde, aktarılan tutarların ilgili dönem geçici vergi beyannamesinde dikkate alınacağı ise tabiidir.

35 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 22/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-33-691 sayılı özelgesi.

36 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-b-128 sayılı özelgesi.

2.1.8.3. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannameinde Gösterilmesi

Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının, elde edildiği dönem ticari bilanço kârının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kazançlardan istisna şartlarını taşıyanlar, kurumlar vergisi beyannameinin “Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler” tablosunda yer alan “Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad.5/1-g)” satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

Öte yandan, yurt dışı iştirak hissesi satış kazançlarının istisna olarak beyan edilerek kurum kazancından düşülmesi halinde, söz konusu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin KVK'nın “Yurt Dışında ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 33. maddesi kapsamında hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmayacaktır.

2.1.9. YURTDIŞI İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTISNA (K.V.K.Md. 5/1-h):

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1-h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, başkaca bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere, Kanunun 5. maddesinin (1-g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir. Benzer şekilde, (1-h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

2.1.9.1. İstisnanın Kapsamı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1-h) bendinde yer alan istisnadan yararlanılabilmesi için; işin yurt dışında yapılmış olması ve inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetler niteliğinde olması gerekmektedir.

Vergi kanunlarında inşaat, onarım yahut teknik hizmet terimlerine ilişkin tanımlamalara yer verilmezken, aşağıda anılan düzenlemelerde konu ile ilgili tanımlamalar yer almaktadır.³⁷

10.11.1983 tarih ve 83/7376 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 06.12.1983 tarih ve 18243 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan İş Kolları Tüzüğü’nde inşaat kavramı “Bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri”

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

şeklinde tanımlanmaktadır.³⁸

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.³⁹

- Proje Yönetimi ve Mukavele Takibi,
- Fizibilite, master planlama ve etki değerlendirme hizmetleri,
- Ön araştırma ve programlama hizmetleri,
- Araştırma ve planlama hizmetleri, danışmanlık,
- Mimarlık ve mühendislik tasarım hizmetleri, bunlar için gerekli etütler,
- Kredi raporu hazırlanması,
- Teknoloji, malzeme ve teçhizat seçimi ve standartlarının belirlenmesi,
- Keşif ve şartname hazırlanması,
- İhale ve değerlendirme hizmetleri,
- İnşaat yönetimi,
- Mesleki, teknik, mali ve inşaat kontrolörlüğü ve denetimi,
- Kurumsal yapılanma ve özelleştirme faaliyetlerine yönelik danışmanlık,
- Hakemlik, arabuluculuk hizmetleri,
- Müteahhitlik hizmetleri kapsamında ihtilafların çözümüne yönelik mali ve hukuki mukavele mühendisliği danışmanlığı.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde de «Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri “Yapım” olarak tanımlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-378 sayılı özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Bu hüküm ve açıklamalara göre, Arnavutluk Cumhuriyeti’ndeki ... Şirketine vereceğiniz, “otoyol yatay ve düşey trafik işaretleme” işlerinden elde ettiğiniz kazançların Arnavutluk Cumhuriyeti’nde bulunan bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmesi ve Türkiye’de genel sonuç hesaplarınıza intikal ettirilmesi halinde, bahse konu kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.”

Yukarıda da belirtildiği gibi, istisnadan yararlanılabilmesi için yapılan işin inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetler niteliğinde olması gerekmektedir. Dolayısıyla söz konusu niteliğe haiz olmayan işlerin bu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Örnek vermek gerekirse, bir inşaat şirketinin sahip olduğu iş makinelerini yurt dışındaki bir müşterisine kiraya vermesi, inşaat işi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden bu faaliyetten elde edilen gelir nedeniyle yurt dışı inşaat işleri istisnasından yararlanılamayacaktır.

³⁸ ACAR - VAROLSUN, a.g.m.

³⁹ ACAR - VAROLSUN, a.g.m.

Öte yandan istisnadan yararlanılabilmesi için, söz konusu faaliyetlerin yurt dışında yapılması yeterli olup, yapılan işin yurt içindeki bir müşteri adına yapılması veya ödemenin Türkiye’de yapılması durumu değiştirmeyecektir.

2.1.9.2. Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna Uygulaması

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması gerekmektedir. Yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetler ise hizmet ihracatı olarak değerlendirilecektir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye’den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye’de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye’de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

Konu ile ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nca verilen 02.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-17-267 sayılı özelgede proje hazırlama ve teknik danışmanlık hizmetlerinin istisna karşısındaki durumu ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, ‘proje hazırlama ve teknik danışmanlık hizmetleri’, teknik hizmetler kapsamında olup, projenin hazırlanması tasarım, çizim işlerinin bir kısmının Türkiye’de, uygulamaya yönelik tüm teknik denetim kontrol ve müşavirlik hizmetlerinin ise ilgili yabancı ülkede gerçekleştirilmesi şeklinde verilecek hizmetlerin, yurtdışında bulunan daimi temsilciler aracılığıyla gerçekleştirilmesi halinde, bu işlerden elde edilecek kazançlar ilgili yabancı ülkelerde vergilendirilecektir. Bu durumda, söz konusu işler dolayısıyla faaliyette bulunulan yabancı ülkelerin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla yine ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen kazançların, Türkiye’deki genel sonuç hesaplarınıza intikal ettirilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekir.

Öte yandan, yurtdışında daimi temsilcilik anlaşması imzalanacak gerçek kişilerin verdikleri hizmetin sadece şirkete müşteri bulma hizmeti ile sınırlı olması ve bu faaliyetin söz konusu teknik hizmetlerin ifasıyla ilgili olmaması durumunda, bahse

konu teknik hizmetler yurt dışındaki daimi temsilci tarafından yapılmış sayılmayacağından, bu işlerden elde edilecek kazançların anılan istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.»

2.1.9.3. Yurt Dışında Elde Edilen Kazançların Genel Sonuç Hesaplarına İntikal Ettirilmesi

İstisna uygulaması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

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

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı üzere, yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu kredi Türkiye'deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

2.1.9.5. İstisna Uygulamasında Diğer Özellik Arz Eden Hususlar

➤ Yurt dışındaki şantiye veya şubelere gönderilen mal, makine ve teçhizat niteliğine göre geçici ya da kesin ihracat kapsamında değerlendirilecektir.

➤ Yurt dışına Türkiye merkezden gönderilen avanslar değerlemeye tabi tutulmayacaktır. KVK'nın 5/3. maddesine göre yurt dışına gönderilen kredilere ait Türkiye'de ödenen faiz ve hesaplanan kur farkları Türkiye'deki vergiye tabi gelirlerden indirilemez.

➤ Geçici ihraç kapsamında yurt dışına gönderilen makine ve teçhizat için Türkiye'de amortisman ayrılamaz.

➤ Ortak genel giderlerden yurt dışındaki işlere pay verilmesi gerekebilir. Böyle bir durumda müşterek genel giderlerden yurt dışındaki işlere ait olan kısmın hesaplanarak ayrıştırılmalı ve vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamalıdır.

2.1.9.1. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna İle İlgili Örnek Özelgeler

2.1.9.1.1. Almanya'da üstlenilen inşaat işi için Türkiye'den gönderilen işçilere Türkiye'den yapılan ücret ödemelerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı⁴⁰

Almanya'daki işyeri tarafından yürütülecek inşaat işinden elde edilecek ve faali-

⁴⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/09/2013 tarih ve B.07.1.GIB.4.34.16.01-120[94-2012/1097]-1508 sayılı özelgesi.

yette bulunan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen ve Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Bu durumda, işçilere ödenen ücretler ve bunlar için ödenen sigorta primleri ile diğer giderlerin istisnaya konu yurt dışı kazancın tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmekte olup, bu giderlerin diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirimi mümkün değildir.

2.1.9.1.2. Yurt dışına yapılan proje ve teknik danışmanlık hizmetleri faaliyetinin kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı⁴¹

Kazakistan’da danışman bir tıp doktoru ve diğer uzman elemanlardan oluşan ekibin bir hastanenin makine ve cihazlar dahil tüm yönleriyle değerlendirilip modern hizmet anlayışına kavuşturulması ile sağlık amaçlı hava araçlarının kullanılması konusunda geliştirilen sistem ve proje için verdiği hizmetler, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi kapsamında teknik hizmet olarak değerlendirilemeyeceğinden söz konusu hizmetlerden elde edilen kazançların bu bent hükmüne istinaden kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.1.9.1.3. Yabancı paraların değerlemesinden oluşacak kur farkının istisna kapsamında değerlendirilmesi⁴²

Firmaların yurt dışındaki şubeleri ile arasında gerçekleşen mal ve hizmet alım satımı dışındaki parasal hareketlerden doğan alacak ve borçlar gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığından, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesapta oluşacak tutarlar alacak veya borç olarak değerlemeye tabi tutulmayacaktır.

Öte yandan, yurt dışında yapılan ve tamamlanarak genel sonuç hesaplarına kaydedilen inşaat işlerine ilişkin kazancın Türkiye’ye döviz olarak getirilmesinden dolayı oluşan kur farkları, istisnaya tabi olan kazançla ilişkilendirilmeyerek doğrudan kurum kazancına dahil edilecektir.

Ancak, yurt dışında bulunan şube tarafından yapılmakta olan inşaat işinin devamı sırasında Türkiye’ye döviz olarak getirilen hasılatın değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının ise anılan işin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar istisnaya konu yurt dışı kazancın tespitinde dikkate alınacak ve istisna kapsamında değerlendirilecektir.

2.1.9.1.4. Azerbaycan’da yapılmakta olan yapım işi karşılığında yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yapılması halinde kesilen vergilerin Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edilip edilemeyeceği⁴³

Azerbaycan’da alt yüklenici sıfatıyla yüklenmiş olunan otel inşaatının mobilya ve kapı montajı işiyle sınırlı olmak üzere elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılacak kazanç dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin

41 Adana Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01/08/2013 tarih ve 19341373-125[ÖZELGE-2012/11]-69 sayılı özelgesi.

42 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 26/02/2013 tarih ve 38418978-125[5-12/22]-163 sayılı özelgesi.

43 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23/07/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-5-8-769 sayılı özelgesi.

birinci fıkrasının (h) bendinde belirtilen istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, yurt dışında yapılan montaj işi dolayısıyla elde edilecek söz konusu istisna kazanca ilişkin olarak yapılan ödemelerden kesilen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, montaj faaliyetinin süresinin 12 ayı geçmediği durumda Azerbaycan'da bir işyeri oluşmayacağından, burada çalıştırılacak Türkiye mukimi personelin elde edeceği ücretler, bu ülke ile imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca Azerbaycan'da vergilendirilmeyecek, bu gelirler iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde Türkiye'de vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, faaliyet süresinin 12 ayı aşması durumunda Azerbaycan'da bir işyeri oluşacağından, söz konusu personelin elde edeceği ücret gelirleri, Anlaşmanın 15 inci maddesinin ikinci fıkrası hükümleri uyarınca Azerbaycan'da, bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde vergilendirilecektir.

2.1.9.1.5. Ortak girişim olarak Irak'ta yapılacak inşaat ve onarım işlerinde kurumlar vergisi istisnası⁴⁴

Anonim veya limited şirket niteliğinde bulunan bir şirketin sermayesine iştirak edilmeksizin sadece belirli bir inşaat işini yapımı için kurulan ortak girişime katılan firmaların, yürütülen inşaat işi nedeniyle ödenecek hakedişler üzerinden hissesi oranında elde edeceği kazançların, yurt dışı iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, Ortak Girişimi tarafından yurt dışında yapılacak inşaat işinden elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılacak kazançlar için 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.9.» bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde belirtilen istisnadan yararlanılması mümkündür.

2.1.9.1.6. Libya'da Yapılacak Olan Endüstriyel Yer Uygulama Malzemelerinin Tedariki Ve Döşeme İşinin Kurumlar Vergisi Ve Katma Değer Vergisi Açısından Durumu⁴⁵

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde, "Yapım" tanımına yer verilmiştir. Buna göre yapım tanımı: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini kapsar.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, Libya'da yapılacak endüstriyel yer uygulama malzemelerinin tedariki ve döşenmesi işi inşaat işi kapsamında olup, bu iş karşılığında sağlanan kazançların Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının

44 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1770 sayılı özelgesi.

45 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 12-869 sayılı özelgesi.

(h) bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

2.1.9.1.7. Yurtdışında yapılan yıllara sari inşaat işinin vergilendirilmesi⁴⁶

Türkiye’de yerleşik bir firmadan taşeron olarak üstlendiği ve yurt dışında yapılan inşaatı işi her ne kadar yıllara sirayet eden mahiyette olsa da yurt dışında yapıldığından Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek olup işveren firma tarafından yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

2.1.9.1.8. Yurt dışında yapılacak olan inşaat işinin iş ortaklığı veya adi ortaklık çerçevesinde gerçekleştirilmesi durumunda kurumlar vergisi mükellefi ortakların bu iş dolayısıyla elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağı⁴⁷

Yurt dışında yapılacak inşaat işi dolayısıyla kurulacak iş ortaklığı tarafından elde edilecek kazançlar Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

Öte yandan, söz konusu inşaat işinin, bir iş ortaklığı kurulmaksızın adi ortaklık şeklinde gerçekleştirilmesi halinde de adi ortaklığın kurumlar vergisi mükellefi ortakları, ortaklık faaliyetinden kendi paylarına düşen kârlarını geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil ederek kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir.

2.1.9.1.9. Yurtdışı inşaat onarım ve montaj işlerinin KVK 5/1 kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği⁴⁸

Yurt dışında yapılacak işin montaj işi kapsamında olması nedeniyle, söz konusu montaj işinden elde ederek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılacak kazançların, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, taahhüt edilen bu işte kullanılmak üzere Türkiye’den gönderilen malzemelerin ihracından sağlanan kazanç, yurt dışı montaj işinden sağlanan kazanç olarak nitelendirilemeyeceğinden, bu kazançlar dolayısıyla anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

2.1.9.1.10. Yurt Dışında Yapılan İnşaat Onarım Montaj Teknik Hizmet İşlerinin Vergi Kanunları İle Ba ve Bs Bildirim Formları Karşısındaki Durumu⁴⁹

Firmalar tarafından yurt dışında yapılan inşaat onarım veya montaj işleri nedeniyle Türkiye’de yapılan mal ve/veya hizmet alımlarının ilgili Genel Tebliğlerde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; mal ve/veya hizmet satışlarının ise, “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile bildirilmesi gerekmektedir.

46 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-5-4-311 sayılı özelgesi.

47 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-709 sayılı özelgesi.

48 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[5-11/4]-214 sayılı özelgesi.

49 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 04/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32Mük257-7595-20 sayılı özelgesi.

2.1.9.1.11. Yurtdışında yapılan montaj işinin kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı⁵⁰

Yurt içinde imal edilerek demonte vaziyette ihraç edilen makine ve tesislerin, söz konusu ülkede montajının yapılması ve çalışacak personele eğitim verilmesi işleri, zikredilen mevzuatta yer alan yurt dışında yapılan montaj işi kapsamında kabul edilemeyeceğinden ve o ülkede bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılmadığından, bu faaliyetler dolayısıyla elde edilecek kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.1.9.1.12. Yurt dışında yapılan taşeron inşaatla ilgili faturanın Türkiye'deki ana ortak olan firmaya kesilmesinde KV istisna olup olmadığı⁵¹

Yurt dışında yapılacak taahhüt işinden elde edilecek kazancın anılan istisnadan yararlanabilmesi için, bu işe ilişkin düzenlenecek faturalara yurt dışında yapılan bir iş için olduğuna ilişkin şerh konulması, düzenlenen bu faturanın da yalnızca yurt dışı inşaat işlerine ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınarak Türkiye'deki kazancın tespitine ilişkin kayıtlarda izlenmemesi ve Türkiye'deki kazancın tespitinde dikkate alınmaması; bahse konu işin yurt dışında taahhüt edilerek yapıldığının ilgili makamlardan alınacak belgelerle tevsik edilmiş olması gerekir.

2.1.9.1.13. Yurtdışında bulunan şubeye mal gönderilmesinin ihracat olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği⁵²

Yurtdışında bulunan şube tarafından yapılan inşaat işine ait kâr veya zararın ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yurtdışında bulunan şubede kullanılacak malların Türkiye'den tedarik edilerek yurtdışına gönderilmesi ihracat işlemi olarak değerlendirileceğinden, bu işlem dolayısıyla oluşan kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

2.1.9.1.14. Yurtdışında verilen teknik hizmet dolayısıyla elde edilen kazancın Türkiye'ye transferinde istisna uygulanıp uygulanmayacağı ile fatura düzenlenmesi⁵³

Yurt dışında gerçekleştirilecek teknik hizmetlerden elde edilecek kazançların söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için ilgili ülkeye bir daimi temsilci atanması yeterli olmayıp, bahse konu işin doğrudan doğruya ilgili ülkedeki işyerleri veya daimi temsilciler tarafından icra edildiğinin ispat edilmesi şarttır.

Dolayısıyla, yurt dışında bulunan daimi temsilci aracılığıyla gerçekleştirilecek teknik hizmetlerden elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi hükmüne göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün olup, yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci olmadan ya da yurt dışında bulunan işyeri veya

50 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-455 sayılı özelgesi.

51 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/13-136 sayılı özelgesi.

52 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-27-640 sayılı özelgesi.

53 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-30-642 sayılı özelgesi.

daimi temsilci tarafından icra edilmeyen teknik hizmetlerden sağlanan kazançların anılan istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.9.2. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Yurt İnşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisna kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” tablosunda yer alan “Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-h)” satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.

Bu kazançların istisna olarak beyan edilerek kurum kazancından düşülmesi halinde, söz konusu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin KVK'nın “Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 33. maddesi kapsamında hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

2.1.10. EĞİTİM KURUMLARI VE REHABİLİTASYON MERKEZLERİNİN KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTISNA (K.V.K. Md. 5/1-ı):

5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi ile eğitim ve öğretim işletmeleri ile bir kısım rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, bu kuruluşların faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup, istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekildedir:

2.1.10.1. İstisnanın Kapsamı

Eğitim ve öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasından;

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

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar,

yararlanabilecektir. 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu hükümleri bir arada değerlendirildiğinde elde ettikleri kazançlar istisna uygulaması kapsamında yer alan işletmeler şunlardır;

- **Okul Öncesi Eğitim Okulu;** 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 19, 20 ve 21. maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,

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

- **Orta Öğretim Okulları;** 1739 sayılı Kanunun 26-30. 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,

- **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.

Yukarıda belirtilen okulların eğitim ve öğretim, rehabilitasyon merkezlerinin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Bu nedenle eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançların anılan istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Buna karşılık yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacaktır.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan, öğrencileri istedikleri derslerde yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan istisna uygulamasından sadece Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezleri yararlanabileceğinden bunların dışındaki gerçek veya tüzel kişiler tarafından işletilen sağlık tesislerinden elde edilen kazançların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

2.1.10.2. İstisnadan Yararlanılmasının Şartları

Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisna uygulamasından yararlanabilmeleri için 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete başlamış olmaları gerekmektedir.

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerektiği gibi ayrıca, söz konusu vakıf ve derneğin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin de bulunması gerekmektedir.

2.1.10.3. İstisnanın Süresi

Eğitim ve öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına ilişkin istisnanın düzenlendiği 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/1) bendi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girdiğinden bu tarihten itibaren

faaliyete başlayan okul ve rehabilitasyon merkezlerinin istisna uygulaması kapsamındaki kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş vergilendirme dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Okul veya rehabilitasyon merkezinin izin belgesinin daha önceki bir tarihte alınmış olması durumunda dahi istisna uygulamasından faaliyete başlanıldığı tarihten itibaren yararlanılabilecektir. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2011 yılında alan bir işletmenin Eylül 2012 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2012-2016 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

Diğer taraftan istisna uygulamasından yararlanan kurumların işlettikleri okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir.

Örneğin; Kayseri ilinde 2013 yılında bir okul işletmeye başlayan Kurum (ABC)'nin, 2014 yılında Malatya ilinde de bir okul açması halinde, bu iki okuldan elde edilen kazançlara ilişkin istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Dolayısıyla, Kayseri ilindeki okuldan elde ettiği kazanç, 2013-2017 yıllarında, Malatya ilinde faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2014-2018 yıllarında kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu nedenle istisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan istisna uygulamasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan sadece faydalanılmayan süre boyunca yararlanabilecektir. Buna göre faaliyete başladığı tarihten itibaren 5 yıl boyunca istisna uygulamasından yararlanan bir özel eğitim kurumunun başka bir kuruma devredilmesi durumunda söz konusu eğitim kurumunu devralan kurumun söz konusu istisna uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

2.1.10.4. Eğitim Tesisleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna İle İlgili Örnek Özelgeler

2.1.10.4.1. Özel Hesap Dönemi Uygulanan Kurumun Eğitim - Öğretim Kazanç İstisnası⁵⁴

Buna göre, Derneğinize bağlı iktisadi işletmenin eğitim - öğretim kazanç istisnası 30.06.2015 tarihinde sona erecektir. Zira, 01.07.2015 tarihinden 30.06.2016 tarihine kadar olan kazancınız 2015 yılına değil 2016 yılına ait kazanç olarak değerlendirilmektedir.

2.1.10.4.2. Özel okul işletmeciliği kazanç istisnasında, faaliyete başlanılan tarih yerine daha sonraki bir tarihte başvuru yapılması halinde istisna hükümlerinin nasıl uygulanacağı⁵⁵

İstisna uygulaması ile ilgili olarak Başkanlığımıza başvurunun faaliyete geçtikten bir yıl sonra yapılması durumunda, istisna uygulaması uygun görüldüğü takdirde,

54 Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.09.15.01-2.2011.3.KVK.5.Md.-6 sayılı özelgesi.

55 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-656 sayılı özelgesi.

geçmiş dönem için de istisnadan yararlanması gerekmektedir.

Öte yandan, kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığından, istisna uygulaması için bir yıl sonra başvurulsa dahi ilk yılda oluşan zararların diğer kazançlarınızdan indirimi mümkün değildir.

2.1.10.4.3. Özel Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezi İşletmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilip edilemeyeceği⁵⁶

Buna göre, Özel Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezi'nin işletilmesinden elde edilen kazançların anılan madde kapsamında değerlendirilmesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde düzenlenen istisna hükmünden faydalanması mümkün değildir.

2.1.10.5. Eğitim Tesisleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Eğ. Öğ. Kur. İle Rehabilitasyon Mrkz. Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-ı)" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir. Söz konusu faaliyetlerden zarar doğması halinde ise, oluşan zararın KVK'nın 5/3. maddesi uyarınca vergiye tabi diğer kurum kazancından düşülmesi mümkün olmayıp, bu zararın kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen giderler arasında gösterilerek kazançta ilave edilmesi gerekmektedir.

2.1.11. RİSTURN İSTİSNASI (K.V.K. Md. 5/1-i)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1-i) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiş olup tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kitabımızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, yalnızca ortakları ile iş yapan kooperatifler 5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinin (1-k) bendinde yer alan diğer koşulları da taşıdıkları takdirde kurumlar vergisinden muaf olmaktadır. Ancak, hem ortakları hem de ortak dışı kişilerle iş yapan kooperatiflerin bu muafiyetten yararlanması mümkün olmayıp, ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan olumlu gelir-gider farkı, risturn istisnasına konu olabilmektedir. Ortak dışı işlemlerden doğan olumlu gelir gider farkı ise kurumlar vergisine tabi olmaktadır.

KVK'da düzenlenen risturn istisnası kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanma koşullarını taşımayan veya muafiyet koşullarını sonradan kaybetmiş olan kooperatiflerle ilgilidir.

2.1.11.1. Risturn İstisnasının Kapsamı

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara

⁵⁶ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-50-135 sayılı özelgesi.

ilişkin istisna hükmünün uygulanması mümkün değildir.

Dolayısıyla, kooperatiflerin ortakları ile yapmış oldukları işlemlerden doğan olumlu gelir-gider farkının ortaklara kooperatifle yapmış oldukları muameleler nispetinde dağıtılan kısmı risturn istisnası kapsamında kurumlar vergisinden müstesna olacaktır. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınacaktır.

2.1.11.2. Risturn İstisnasından Yararlanabilecek Kooperatifler

Risturn istisnasından;

- Tüketim Kooperatifleri,
 - Üretim Kooperatifleri,
 - Kredi Kooperatifleri,
- yararlanabilecektir.

Ancak, ilgili bent metninde hüküm altına alınmış olan ve ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlara ilişkin risturn istisnası uygulamasından ise faaliyet konusuna bakılmaksızın bütün kooperatifler yararlanabilecektir.

Öte yandan, Danıştay 4. Dairesinin 23.12.1986 tarih ve E:1986/3823, K:1986/4131 sayılı kararında, üretim kavramı geniş şekilde yorumlanarak, üretim kavramının nakliye işini de kapsadığı ve bu nedenle nakliye kooperatiflerinin de ortaklarına ödedikleri risturnların KVK'nın 8/2. maddesinde (5520 sayılı KVK'nın 5/1-i maddesinde) yer alan risturn istisnasından yararlanması gerektiği yönünde karar verilmiştir.

Ayrıca, Kanun maddesine 6009 sayılı Kanunla eklenen hüküm uyarınca, risturn istisnası 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanabilecektir.

Risturn istisnası uygulamasına ilişkin olarak 5520 sayılı KVK'nın ilgili maddesinde ayrıca kooperatiflerin faaliyet konuları itibarıyla istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda, risturn istisnasından yararlanacak kooperatifler ve türleri itibarıyla risturn istisnası uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

2.1.11.2.1. Tüketim Kooperatifleri

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 v.b.) sağladıkları kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

2.1.11.2.2. Üretim Kooperatifleri

Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

2.1.11.2.3. Kredi Kooperatifleri

Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

2.1.11.3. İade Edilen Yönetim Giderlerinde Risturn İstisnası Uygulaması

Bütün kooperatifler için ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar, risturn istisnasından yararlanacaktır. Yönetim gideri olarak ödenen paraların risturn sayılabilmesi için kooperatif tarafından üyelere iade edilmesi gerekmektedir. İade nakden olabileceği gibi hesaben de olabilir.

İade edilen yönetim giderlerinde, iade edilen paraların geri verilme zamanları risturn istisnasının uygulanmasında dikkat edilmesi gereken önemli bir konudur. Aynı hesap döneminde ortaklara iade edilen yönetim giderleri için istisna uygulanmayacak, bu kısım hasılattan düşülecektir. Yönetim giderleri olarak toplanan paraların sonraki yıllarda iade edilmesi durumunda ise risturn istisnasından yararlanılacaktır.

2.1.11.4. Risturn İstisnasından Yararlanabilmenin Şartları

Risturn istisnasından yararlanabilmesi için aşağıdaki şartların tamamının sağlanması gerekir.

- Gelir-gider farkının risturn şeklinde dağıtılacağına ilişkin hükmün kooperatif ana sözleşmesinde yer alması,
- Risturnların ortak içi işlemlerden oluşan gelir-gider farkından dağıtılacak olması,
- Dağıtımın, faaliyet dönemini bittikten sonra yapılması,
- Kanuni yedek akçe ve fonlar ayrılmadan risturnların dağıtılamayacak olması,
- Dağıtımın ortakların kooperatifle yapmış oldukları muameleler nispetinde yapılması.

2.1.11.5. Risturn İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Risturn istisnasının, kurumlar vergisi beyannamesinin “Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler” tablosunda yer alan “Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-j)” satırında gösterilerek kurum kazancından düşülmesi gerekir.

2.1.12.YABANCI FON KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ (K.V.K. Md. 5/A)

6322 sayılı kanunun 35. maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen ve 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe giren 5/A maddesi ile maddede belirtilen şartları sağlayan yabancı fonların elde ettikleri kazançlar için beyanname verilmeyecek, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyan-

nameye dahil edilmeyecektir.

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 mutlak 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 emsiline 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 geç-

mesi 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 sifıra kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya, beşinci fıkrasında yer alan oranı yarısına kadar indirmeye veya %50'sine kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Görüldüğü üzere maddede, yabancı fonlar ile bu fonların aracılık işlemlerini yürüten portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketlerin (portföy yöneticisi şirketler) vergisel durumları düzenlenmiştir.

2.1.12.1. Yabancı Fonların Kazançlarına İlişkin Düzenlemeler Ve Uygulama

Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yabancı fonların, portföy yöneticisi şirketler aracılığıyla organize bir borsada işlem görsün veya görmesin;

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

işlemleri ile ilgili elde ettikleri kazançları için aşağıda belirtilen şartların sağlanması durumunda; portföy yöneticisi şirketler, bu fonların daimi temsilcisi sayılmayacak ve bunların iş yerleri de bu fonların iş yeri veya iş merkezi olarak kabul edilmeyecektir.

Dolayısıyla, yabancı fonların bu kapsamda elde ettikleri kazançları için beyanname verilmeyecek ve diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

Bu uygulamanın, yabancı fonların Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden yapılacak vergi kesintisine etkisi yoktur.

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

2.1.12.2. Uygulamanın Şartları

Portföy yöneticisi şirketlerin, bu fonların daimi temsilcisi, iş yerlerinin de fonların iş yeri veya iş merkezi olarak kabul edilmemesi için aşağıda sayılan şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Söz konusu şartların gerçekleşmemesi halinde, yabancı fonların kazançları genel hükümlere göre vergilendirilecek ve duruma göre portföy yöneticisi şirketler yabancı fonun daimi temsilcisi, bunların iş yerleri de bu fonların iş yeri veya iş merkezi olarak değerlendirilebilecektir.

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

Portföy yöneticisi şirketin, ticari, hukuki ve finansal özellikleri dikkate alındığında, yabancı fon ile arasındaki ilişkinin, emsallere uygun koşullarda birbirlerinden bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması şarttır.

2.1.12.3. 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 beyanname-sinin verilme süresi içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığına verilmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması raporunun süresinde verilmemesi durumunda, bu raporun ilgili olduğu hesap dönemi için portföy yöneticisi şirket, fonun Türkiye'deki daimi temsilcisi sayılır ve bu dönemde fon tarafından elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilir.

Transfer fiyatlandırması raporu verilmiş olmasına rağmen emsaline nazaran daha düşük bir bedel alınması durumunda ise sadece portföy yöneticisi şirket adına transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak gerekli tarhiyat yapılacak, yabancı fona ilişkin ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

2.1.12.4. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fon Üzerindeki Hak Sahipliği Oranının %20'yi Aşmaması

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

2.1.12.5. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fondan Elde Ettiği Kazançlar

Yukarıda belirtilen şartları birlikte sağlamak kaydıyla portföy yöneticisi şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

Yabancı fon tarafından portföy yöneticisi şirkete yapılan yönetim ücreti, teşvik, prim, performans ücreti gibi ödemeler ise her halükârda kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir.

Portföy yöneticisi şirket ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak %20'den daha fazla hak sahibi olması halinde ise istisnadan faydalanılması mümkün olmayıp, %20'lik hak sahipliğine isabet eden kazançlar da dahil ilgili fondan elde edilen kazançların tamamı genel hükümlere göre vergilendirilir.

2.1.12.6. Fonun Katılımcı Ve Kurucuları Arasında Doğrudan Veya Dolaylı Olarak Bulunan Tam Mükellef Gerçek Kişi Veya Kurumlara İlişkin Bildirim

Portföy yöneticisi şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları hariç olmak üzere; fonun katılımcı ve kurucuları arasında doğrudan veya dolaylı olarak tam mükellef gerçek kişi veya kurumların kazanç payının %5'i geçmesi durumunda, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcılarının tamamının portföy yöneticisi şirket tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilmesi gerekmektedir.

Bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi halinde, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu ya da katılımcılarının fondan elde ettikleri kazançları nedeniyle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi durumunda bunlar adına tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan portföy yöneticisi şirket de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

2.1.13. TÜRKİYE'DE GERÇEKLEŞTİRİLEN ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE YENİLİK FAALİYETLERİ İLE YAZILIM FAALİYETLERİ NETİCESİNDE ORTAYA ÇIKAN BULUŞLAR NEDENİYLE ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (KVK md. 5/B)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na 6518 sayılı Kanunla **01.01.2015 tarihinden itibaren elde edilecek kazançlara uygulanmak üzere** yürürlüğe giren 5/B madde hükmüne göre;

(1) Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,

b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,

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

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

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

(2) İstisnanın uygulanabilmesi için;

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

b) İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde 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,

c) İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi,

gerekmektedir.

(3) İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. Her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisna tutarı; değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 50'sini, bu madde kapsamında yararlanılabilecek toplam istisna tutarı ise değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 100'ünü aşamaz. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.

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

(5) İstisna uygulamasının kesinti suretiyle alınan vergilere şümulü yoktur. Ancak, bu madde kapsamında istisnadan yararlanan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi % 50 oranında indirimli uygulanır. Kazanç ve iradı kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır.

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

2.2. DİĞER KANUNLARDA YER ALAN İSTİSNALAR

Önceki bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde kurumlar vergisinden istisna kazançlar düzenlenmiştir. Bununla birlikte kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen kazançlara ilişkin olarak özel Kanunlarda yer alan istisnalar da bulunmaktadır. Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar ya da teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan yö-

netici şirketlerin elde ettikleri kazançlar ile bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar buna örnek olarak verilebilir.

2.2.1. TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİNE KAYITLI GEMİLERİN İŞLETİLMESİNDEN VE DEVRİNDEN ELDE EDİLECEK KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5266 sayılı Kanunun 3. maddesiyle değişik 12. maddesinin birinci fıkrasında, *"Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır."* hükmü yer almaktadır. Buna göre dar mükellef kurumlarda dahil olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlar kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin söz konusu istisna uygulamasından yararlanabilmeleri için gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hâsıllardan, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle kazancın tespiti gerekir. Doğal olarak Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetler ile ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

4490 sayılı Kanunda yer alan istisna uygulaması belirli bir faaliyetten elde edilen kazançla ilişkin olduğundan yasal kayıtlarda istisna kapsamında bulunmayan faaliyetlerden elde edilen kazançların ayrı takip edilmesinde fayda bulunmaktadır. Diğer taraftan istisna kapsamında bulunan faaliyetler ile istisna kapsamı dışındaki faaliyetlerin bir arada bulunması durumunda varsa müşterek genel giderlerin, bu faaliyetlerden elde edilen hasıllata orantılı olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespitinin yapılması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen ve 4490 sayılı Kanun uyarınca kurumlar vergisinden istisna kazançların kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi ve yatların işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr payları üzerinden G.V.K.'nın 94. maddesinin (6/b) bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak, tam mükellefiyeti haiz kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden tevkifat yapılması mümkün olmadığı gibi söz konusu kâr payları iştirak kazancı olarak elde eden kurumlar açısından kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

2.2.2. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU'NDA YER ALAN İSTİSNA

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. maddesi ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde yapmış oldukları faaliyetlerden elde etmiş oldukları kazançlara ilişkin istisna uygulaması hüküm altına alınmıştır. 6170 sayılı Kanunun 87'nci maddesi ile 12/3/2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirilen sürenin bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığını 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 ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.”

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunan kurumların yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile yönetici şirketlerin elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Anılan istisna uygulamalarına ilişkin usul ve esaslar ana hatları itibarıyla şu şekildedir;

2.2.2.1. Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

4691 sayılı Kanunun Geçici 2. maddesi uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gerek tam gerekse dar mükellef kurumların, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başladıkları tarihten bağımsız olmak üzere 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisnadır. Buna bağlı olarak teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan kurumların bu bölgelerde yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri dışındaki faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar ile bölge dışında gerçekleştirdikleri yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için anılan istisna uygulamasından yararlanabilmeleri mümkün değildir.

Diğer taraftan teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan kurumların, bu faaliyetleri sonucunda 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.

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 toplum 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.

2.2.2.2. Yönetici Şirketlerine İlişkin İstisna

4691 sayılı Kanunun Geçici 2. maddesi hükmüne göre, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup, yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

2.2.2.3. İstisnanın Uygulaması

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan kurumların belirli faaliyetlerden elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna uygulaması, bir kazanç istisnası olup, istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu nedenle istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Öte yandan kurumlar vergisinden istisna olan faaliyetlerden doğan zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Ayrıca kurumların 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendiril-

dirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır. Buna karşılık istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgelerindeki kurumların istisna kapsamında bulunan faaliyetler ile diğer faaliyetleri bir arada gerçekleştirmeleri durumunda müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak câri yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir. Aynı şekilde istisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Buna karşılık hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanların, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulması gerekmektedir.

2.2.2.4. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması

Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan kurumlar ile yönetici şirketlerin elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna kazançların dağıtımına tabi tutulması durumunda, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre G.V.K.'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile KV.K.'nın 15. maddesinin ikinci fıkrası ve 30. maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

2.2.2.5. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kazanç İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Teknoloji geliştirme bölgeleri kazanç istisnası, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "**Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar**" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir. İstisna kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde bir zarar doğması halinde ise bu satıra herhangi bir tutar yazılmayacak, KV.K'nın 5/3. maddesinde yer alan hüküm uyarınca söz konusu zararlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağından zarar tutarları, beyanname "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına eklenecektir.

2.2.3. SERBEST BÖLGELER KANUNU'NDA YER ALAN İSTİSNA

2.2.3.1. Yasal Düzenleme

5084 sayılı Kanunun 8 inci ve 9 uncu maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna geçici 3 üncü madde eklenmiştir.

5810 sayılı Kanununun 4 üncü ve 7 nci maddeleri ile de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı ve geçici 3 üncü maddesi hükümlerinde değişiklik yapılmıştır. Anılan hükümler aşağıdaki gibidir:

“Madde 6 - Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.”

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na 5084 sayılı Kanunla 06.02.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen Geçici 3. madde ile kurumlar vergisi mükelleflerinin belirli şartlar altında bu bölgelerden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde hükmü şu şekildedir;

“Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31/12/2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31/12/2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergi-

sinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. 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 dönemi 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.”

2.2.3.2. Faaliyet Ruhsatında Yer Alan Süre İle Sınırlı İstisna Uygulaması

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak amacıyla faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış kurumların anılan istisna uygulamasından yararlanabilmeleri mümkün değildir.

Aynı şekilde 06.02.2004 tarihi itibarıyla mevcut bulunan faaliyet ruhsatında yer alan süreden sonra söz konusu istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir. Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat almış mükelleflerin, bu tarihten sonra faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.

Serbest bölgede şube şeklinde örgütlenen kurumların bu bölgeler dışında bulunan iktisadi birimleri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kazançlar için istisnadan yarar-

lanılması mümkün değildir.

Ayrıca Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 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. Ancak yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemlerin, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır.

Söz konusu istisna bir kazanç istisnası olup, kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Öte yandan serbest bölgelerde yapılan faaliyetler dışında elde edilen kazançlar için (örneğin; faiz, repo vb.) istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir. Buna karşılık serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

3218 sayılı Kanunun Geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca sadece serbest bölgelerde yapılan faaliyetlerden elde edilen kazançlar istisna kapsamında bulunduğundan, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Öte yandan serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde yürüttükleri faaliyetlerinin zararlarla sonuçlanması durumunda söz konusu bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

Kurumların hem serbest bölgede hem de bölge dışında faaliyette bulunması durumunda müşterek genel giderlerinin, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortismanına 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 dağıtımına tabi tutulacaktır.

2.2.3.3. İmalat Faaliyetlerinden Elde Edilecek Kazançlarda İstisna Uygulaması

3218 sayılı Kanunun Geçici 3. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca serbest bölge-

lerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgede imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır. Söz konusu istisna uygulamasından, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır. Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından,

elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. İstisna uygulamasından yararlanmak isteyen kurumlar vergisi mükelleflerinin;

➤ Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,

- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi,

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

3218 sayılı Kanununun Geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan istisna uygulaması sadece serbest bölgelerde gerçekleştirilen üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için geçerli olmakla birlikte imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Ancak;

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
 - Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
 - İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
 - İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
 - Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi,
- gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyeti ile birlikte alım-satım faaliyetinde bulunan kurumların imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek buna karşılık alım-satım faaliyetinden elde ettiği kazançlar ise 3218 sayılı Kanununun Geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan şartlar çerçevesinde istisna uygulamasından yararlanabilecektir.

2.2.3.4. 5810 Sayılı Kanun Çerçevesinde Ücretlerde Stopaj İstisnası Uygulanması

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası, 12/11/2008 tarihli ve 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 17 nci maddesiyle 1/1/2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“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 gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. 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.”

Görüldüğü üzere yapılan değişiklikte 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi uyarınca, 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler tarafından bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla, istihdam edilen personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bölge içinde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilecektir. Üretim faaliyeti ile birlikte başka konularda da faaliyette bulunan mükelleflerin satış, pazarlama, muhasebe, lojistik vb. departmanlarda çalışan personelleri de istisna kapsamında değerlendirilecektir.

İstisna uygulaması bakımından üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin tespiti gereklidir.

Üretilen ürünlerin birim FOB bedeli, üretilen mallardan satışı yapılanların satış tutarı toplamının satılan ürün miktarına bölünmesiyle elde edilen tutardır.

Toplam FOB bedeli, üretilen ürünlerin birim FOB bedeli ile toplam üretilen ürün miktarının çarpılmasıyla elde edilen tutardır.

Üretilen ürünlerin aynı yıl içinde satılmaması durumunda, ortalama FOB bedeli

bulunacak ve buna göre toplam FOB bedeli tespit edilecektir.

Ortalama FOB bedeli, birden fazla yıla ait birim FOB bedellerinin ortalamasıdır.

Örneğin, Samsun Serbest Bölgesinde emtia üretimi faaliyetinde bulunan (A) A.Ş., ürettiği ürünleri yurt dışına ihraç etmekte ve 80 işçi çalıştırmaktadır. İşçilerle ilgili olarak Ocak-Aralık 2014 döneminde aylar itibarıyla ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmiştir. Mükellefin bölgede ürettiği emtianın 270.000 TL'lik kısmının yurt dışına ihraç edildiği tespit edilmiş olup üretilen ürün toplam FOB bedeli 300.000 TL'dir.

Buna göre, mükellef (A) A.Ş. ürettiği ürün toplam bedelinin, (270.000 TL/300.000 TL=) %90'ını yurt dışına ihraç ettiğinden istihdam ettiği personel ücretleri üzerinden hesaplanan ve yıl içinde aylar itibarıyla tecil edilen gelir vergisi terkin edilecektir.

İstisna uygulamasında;

- Serbest bölgede üretilen ürünlerle bölge içinden, Türkiye'den veya dışarıdan alınan ürün tutarları,
- Bölge içine, Türkiye'ye veya yurt dışına satış tutarları,
- Bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edildiği,

hususlarının bu Tebliğde açıklanan usul ve esaslara uygun olduğunun yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenecek faaliyet raporu ile tevsik edilmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin edilecektir. Düzenlenecek YMM faaliyet raporuna, Gümrük Çıkış Beyanname, Faaliyet Ruhsatı ile Kapasite Raporu örnekleri de eklenecektir.

Mükelleflerin sözleşmeli yeminli mali müşavirlerinin bulunması halinde, faaliyet raporunun sözleşmeli müşavirler tarafından düzenlenmesi yeterli olacaktır.

Mükellefler, istisna uygulamasına ilişkin olarak yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen faaliyet raporlarını en geç faaliyette bulunulan takvim yılını takip eden yılın şubat ayının 15 inci günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim edeceklerdir.

Yıl içinde faaliyetine son veren ya da ürettiği ürünü sonraki yıl içerisinde tamamen satan veya kısmen satışla %85 şartını gerçekleştiren mükellefler ise, söz konusu raporları faaliyetlerine son verdikleri ya da ürünü sattıkları veya %85 şartını gerçekleştirdikleri ayı takip eden ikinci ayın 15 inci günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim edeceklerdir.

Bu bölümde belirtilen YMM raporlarının süresi içerisinde ibraz edilemeyeceğine ilişkin, mükellefler veya YMM'ler tarafından makul mazeret bildirilmesi halinde, vergi dairesince 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesine göre bu Tebliğde belirlenen sürelerin bir katını geçmemek üzere ek süre verilebilecektir.

Genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası yukarıda sayılan kuruluşlara ait olan kuruluşlardan, bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edildiği hususlarının bu Tebliğde açıklanan usul ve esaslara uygun olduğuna

ilişkin kurum yetkililerince imzalanmış bir raporu ilgili vergi dairelerine teslim etmeleri halinde, yukarıda anılan YMM raporları aranmayacaktır.

Bölge içinde faaliyette bulunan mükelleflerden yıl içinde faaliyetine son verenlerin söz konusu istisnadan yararlanıp yararlanamayacaklarının tespitinde, faaliyette bulunulan süreye ait üretim ve satış tutarı esas alınacaktır.

Serbest Bölge personelinin ücret stopaj istisnası uygulamasında özellik arz eden hususlara ise aşağıda özetle yer verilmiş bulunmaktadır.

Gelir vergisinden istisna edilen ücretlerde üst sınır bulunmadığından, ücretler üzerinden hesaplanan vergi tutarının tamamı istisna edilecektir.

Birden fazla konuda (üretim, mal satışı vs.) faaliyette bulunmak üzere izin alınması halinde, sadece üretim faaliyetinin yürütüldüğü işyerleri itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna (Devredilen Sosyal Sigortalar Kurumu) verilen aylık prim ve hizmet belgesinde yer alan işçilere ilişkin ücretler üzerinden söz konusu istisna uygulanacaktır.

Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen veya dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddelerin bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra ülke içine geri gönderilen veya bu ürünlerden yurt dışına ihraç edilen ürün bedelleri, %85 ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bölgedeki işletmelerin fason imalat yanında ayrıca bölge içinde üretim ve ihracat yapmaları durumunda ise, Kanunda belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının tespitinde fason imalat dışında üretim yapılan ve ihraç edilen ürün bedelleri dikkate alınacaktır.

Serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketlenme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri uygulanmayacaktır.

Serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere 6/2/2004 tarihinden önce veya sonra ruhsat alan mükelleflerden bu Tebliğde belirtilen şartları yerine getirenler de istisnadan yararlanacaklardır.

Birden fazla takvim yılında tamamlanan imalat işlerinde, imalatın tamamlanıp satışın yapıldığı yılda ürün toplam FOB bedelinin %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin, imalat süresi içinde istihdam ettikleri personel ücretlerine istisna uygulanacaktır.

Yurt dışına ihraç edilen ürünlerin toplam FOB bedelinin tespitinde, satışa ilişkin belgenin yasal defterlere kayıt edildiği tarihteki T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen döviz alış kurları esas alınacaktır.

İstisna şartlarının ihlal edilmesi halinde, yıl içinde işten ayrılan personel dahil uygulanan gelir vergisi tevkifat istisnası nedeniyle tecil edilen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte işverenden tahsil edilecektir.

2.2.3.5. Serbest Bölge Kazanç İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyanname-sinde Gösterilmesi

Serbest bölge kazanç istisnası, kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler” tablosunda yer alan “*Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar*” satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir. İstisna kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde bir zarar doğması halinde ise bu satıra herhangi bir tutar yazılmayacak, KVK’nın 5/3. maddesinde yer alan hüküm uyarınca söz konusu zararlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağından zarar tutarları, beyanname “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler” satırına eklenecektir.

Örnek:

(A) Kurumunun hem serbest bölgede, hem de serbest bölge dışında faaliyette bulunmaktadır. Şirketin, 2014 döneminde bu faaliyetlerinden elde ettiği toplam ticari bilanço kârı 500.000 TL olup, serbest bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararı 300.000 TL’dir.

Bu verilere göre şirketin 2014 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.

TİCARİ BİLANÇO KÂRI	500.000
K.K.E.G.	300.000
ZARAR OLSA DAHI İND. İST. VE İND.	-
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)	800.000

2.2.4. YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu’nun yatırım indirimi düzenleyen 19. maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren “5479 sayılı Kanun⁵⁷” ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Ancak, aynı Kanun ile kazanılmış hakları kısmen de olsa korunması maksadıyla Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 69. madde ile geçiş dönemi için düzenleme yapılmıştır. Buna göre, mükellefler 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile bu tarihten önce başlayıp devam eden komple yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarını bazı şartlarla 2006, 2007 ve 2008 yıllarında indirim konusu yapmışlardır. Geçici 69. madde ile devreden yatırım indirimi haklarının sonraki dönem kazançlarından mahsubunun 3 yıla sınırlandırılmış olması, yasa ile tanınmış haklardan yararlanmaya hak kazanan ve hukuki güvenlik ilkesi uyarınca geleceğe dönük yatırım projeksiyonlarını yatırım indirimi istisnasından yararlanacağı varsayımıyla yapan mükelleflerin kazanılmış haklarına tecavüz olacağı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi’nde iptal davasına konu edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi 15 Ekim 2009 tarihli toplantısında konuyu esastan görüşerek kararını vermiştir. Konuya ilişkin gerekçeli karar ise 08.01.2010 tarihinde Resmi

57 08 Nisan 2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Gazete’de yayınlanmış ve beraberinde birçok tartışmayı getirmiştir⁵⁸.

Anayasa Mahkemesi 08.01.2010 tarihli Resmi Gazete yayımlanan 2009/144 sayılı Kararı ile Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 69. maddesinin birinci fıkrasının sonunda yer alan ve mükelleflerin 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnasından yararlanma haklarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarıyla sınırlayan “*sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait*” ibaresini verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturduğu gerekçesiyle iptal etmiştir.

İptal kararı sonrasında mükelleflerin devreden yatırım indirimi haklarının kullanılmasına ilişkin olarak Gelir İdaresince herhangi bir açıklama yapılmamış, ancak idare 2009 yılı 4. dönem geçici vergi beyannamesinde yatırım indirimi satırına yer vermeyerek, mükelleflerin yatırım indirimi haklarının 2009 yılı kazancından mahsup edilemeyeceği görüşünde olduğunu dolaylı yoldan belirtmiştir.

Bu noktada 2009 yılına ilişkin olarak ihtirazi kayıtla beyanname veren mükellefler dışında kalan mükellefler 2009 yılında söz konusu devreden yatırım indirimi haklarından yararlanamamışlardır. 2010 yılında ise geçici vergi beyannamesinde yatırım indirimi satırına yer verilmiş ve 2008 yılı sonu itibarıyla henüz yararlanamadığı yatırım indirim hakkı olan mükelleflerin 2010 yılı 1. geçici vergi döneminden itibaren söz konusu yatırım indirimi haklarından yararlanmasına imkân tanınmıştır. Bununla birlikte 2010/1 ve 2010/2 geçici vergi dönemlerinde İdare tarafından konuya ilişkin herhangi bir düzenleme veya açıklama yapılmadığından bu dönemde devreden yatırım indirimi haklarını kullanan mükellefler beyan ettikleri geçici vergi matrahına 2005 yılında geçerli vergi oranı olan %30’u uygulamışlardır. Dolayısıyla devreden yatırım indirimi hakkı bulunan mükellefler, yatırım indirimi sonrasında beyan edilecek bir kazancın bulunmaması durumunda anılan yatırım indirimi hakkından yararlanmışlardır. İndirim sonrası vergi matrahı oluşan mükellefler ise ödenecek vergi mukayesesini yapmak suretiyle yatırım indirimi hakkını kullanıp kullanmamaya karar vermişlerdir. 2010 yılı 3. geçici vergi dönemine kadar bu şekilde yürütülen uygulama 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete yayımlanan 6009 Sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre; Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında oluşan yasal boşluğu gidermek amacıyla 6009 sayılı Kanunun 5. maddesiyle; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 69. maddenin birinci fıkrasının sonunda yer alan, “***yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.***” hükmü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili yıl kazancının % 25’ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.”

58 A.Murat YILDIZ, “Torba Yasa ile Yatırım İndiriminde Yeniden Alevlenen Tartışma”, www.muhasabetr.com, 01.06.2010.

Görüldüğü üzere yapılan değişiklikle;

1- İndirilemeyen ve sonraki dönemlere devreden yatırım indirimi istisnasından, yıl sınırlaması olmaksızın yararlanılmaya devam edilmesi sağlanmış, buna karşın vergi matrahının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutara sınırlama getirilerek ilgili yıl kazancının yüzde 25'ini aşamayacağı,

2- Yatırım indirimi istisnası düşüldükten sonra varsa kalan matrah üzerinden, gelir vergisi mükelleflerinin 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifesini (%20 - %40); kurumlar vergisi mükelleflerinin ise %30 kurumlar vergisi uygulamak suretiyle vergi hesaplayacaklarına ilişkin düzenlemeye son verilerek, yatırım indirimden fiilen yararlanan cari dönemde geçerli vergi oranının uygulanması, (Gelir vergisi mükellefleri için %15 - %35); kurumlar vergisi mükellefleri için ise % 20 kurumlar vergisi)

3- Geçici 69. maddenin birinci fıkrasının parantez içi hükmüne eklenen ibare ile geçmişteki uygulamaya paralel olarak Gelir Vergisi Kanununun geçici 61. maddenin ikinci fıkrasına göre 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması hüküm altına alınmıştır.

Düzenleme ile kurum kazancından düşülecek yatırım indirimi istisnasının beyan edilen kazancın % 25'i ile sınırlandırılması gündeme gelmiştir. Bu düzenleme ile yıl yönünden yapılan sınırlamanın Anayasa Mahkemesi kararıyla iptalinin ardından benzer bir sınırlamanın oran yönüyle yapılmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu düzenleme uyarınca, mükellefin devreden yatırım indirimi tutarı ne kadar yüksek olursa olsun yararlanacağı yatırım indirimi o yıla ait kurum kazancının % 25 ini aşamamaktadır.

Nihayetinde; Anayasa Mahkemesi'nin 9 Şubat 2012 tarihli toplantısında; 6009 Sayılı Kanun'un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz." biçimindeki cümlenin, Anayasa'ya aykırı olduğuna ve **iptaline** karar verilmiştir. 9 Şubat 2012 günlü, E. 2010/93, K. 2012/20 sayılı söz konusu iptal kararı 26 Temmuz 2013 tarih ve 28719 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.⁵⁹

İptal kararının ilgili bölümü aşağıdaki gibidir.

"Açıklanan nedenlerle 6009 sayılı Yasanın 5 inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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" tümcesi Anayasanın 2 nci ve 73 üncü maddelerine aykırı olup, iptali gerekmektedir."

⁵⁹ Aynı toplantıda ayrıca, bu hükmün uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmi Gazete'de yayımlanacağı güne kadar yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmiştir. (9 Şubat 2012 günlü, E. 2010/93, K. 2012/9 sayılı yürütmeyi durdurma kararı 18.02.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

Yürütmenin durdurulmasına yönelik Anayasa Mahkemesi Kararı Resmi Gazete’de yayımlanması ile birlikte, söz konusu hükmün işlerliği kalmamıştır. Buna göre; kazanç yetersizliği nedeniyle önceki yıllardan devreden yatırım indirimi tutarları % 25 ile sınırlı olmaksızın kurum kazancından indirilebilecektir. Başka bir ifadeyle Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında 2011 dönemi için verilen beyannamelerde olduğu gibi 2012 ve 2013 dönemi için verilecek beyannamelerde de mükellefler %25’lik sınıra tabi olmaksızın yatırım indiriminden yararlanabileceklerdir.

Delayısıyla, 2013 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin verileceği Nisan 2014 ayı itibarıyla iptal edilen ve de yürütmesi durdurulan bir hükme istinaden işlem tesis edilemeyeceği ve bu nedenle de 2013 dönemine ilişkin beyanlarda %25’lik sınırı uygulanmayacaktır.

Öte yandan, yürütmeyi durdurma ve iptal kararı sonrasında, maddenin son halinde, “*Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.*” ifadesi yer aldığından, yatırım indirimi uygulanmasından sonra kalan kazanç üzerinden uygulanacak kurumlar vergisinin oranı %20 olacaktır.

- Yatırım İndirimi İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Yatırım indirimi istisnasının, kurumlar vergisi beyannamesinin “Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler” tablosunda yer alan “*Yatırım İndirimi İstisnası*” satırında gösterilerek kurum kazancından düşülmesi gerekir. Devreden yatırım indirimi bulunması halinde, ayrıca, beyannamenin “Ek Bilgiler” tablosunda yer alan “*G.V.K. Mülga Madde 19 Kapsamında Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi İstisnası*”, “*G.V.K. Geçici Madde 61’e göre Tevkifata Tabi Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi İstisnası*” ve “*Gelecek Yıla Devreden Toplam Yatırım İndirimi İstisnası*” satırlarının doldurulması gerekir.

2.3. Diğer Kurumlar Vergisi İstisnaları İle İlgili Örnek Özelgeler

2.3.1. Serbest bölgede yer alan bina, makine tesis ve demirbaşların satışından doğan kazançların serbest bölge kazanç istisnasına girip girmeyeceği⁶⁰

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan firmaların, makine tesis ve demirbaşların satışından elde edeceği kazançların, bölgede yürütülen faaliyetlerden elde edilmiş bir kazanç unsuru olarak kabul edilerek, kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür. Ancak, satışa konu edilen iktisadi kıymetlerin faaliyet ruhsatında yer alan üretim faaliyetinde bulunmak üzere bölgeye getirildiğinin ilgili makamdan alınacak bir yazı ile tevsik edilmesi gerekir. Satışa konu edilen makine, tesisat ve demirbaşlardan üretim faaliyeti konusu ile ilgili olmayanlar ile bina satışından elde edilen kazancının ise bu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

60 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 13/05/2013 tarih ve 62030549-125[5-2012/332]-711 sayılı özeldes.

2.3.2. Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren firmanın yurtdışındaki yazılım faaliyetinden elde edeceği kazançların ve çalışanlarına yapılan ödemelerin vergilendirilmesi⁶¹

4691 sayılı yasa gereğince Teknopark alanı içerisinde yürütülen proje çerçevesinde, gerek bölgede gerekse bölge dışında (yurt dışı dahil) hizmet alınan ve üniversitelerde görevli bulunan akademik personelin;

- Şirkete tabi ve bağlı olarak çalışmaları halinde, bunlara yapılacak ödemelerin ücret olarak kabul edilmesi ve bölge içerisinde çalışılan sürelerle ait ücretler ile bölgede yürütülen görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilmesi gereken süreye ait ücretlerin Yönetmelikle belirlenen kısmının 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi,

- Şirkete tabi ve bağlı olmaksızın kendi nam ve hesaplarına çalışmaları halinde ise bunlara yapılacak ödemelerin serbest meslek ödemesi olarak kabul edilerek, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması

gerekmektedir. Ayrıca, Şirket ortağı olan ve aynı zamanda fiilen Ar-Ge faaliyetlerinde çalışan öğretim görevlilerine proje kapsamında yapılan ücret ödemelerinin de gelir vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

Teknoloji Geliştirme Bölgesi içinde faaliyet gösteren Şirketin münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna olup bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında olan faaliyetlere ait yurt dışı gider unsurlarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin mali müşavirlere ve avukatlara yapacakları serbest meslek ödemeler üzerinden; bu bölgelerde elde edilen kazançların dağıtımı halinde de dağıtılan kâr paylarından genel hükümlere göre gelir vergisi kesintisi yapılacağı tabiidir.

2.3.3. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi veya işletilmeksizin satışından elde edilen kazanç istisnasından başka bir sicile nakleilmeleri durumunda da faydalanmaya devam edip edemeyeceği⁶²

Buna göre, özel amaçlı gemilerin (römorkör) Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydettirilerek işletilmesi sırasında veya işletilmeksizin yurt içine yada yurt dışına satılmasından elde edilen kazancın, geminin satışı sonrasında da anılan sicile kaydının devam etmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, satış işleminden elde edilen kazançların istisnaya konu olması halinde, bu kazançla ilişkin giderlerin veya zararların, diğer faaliyetlerden doğan kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

61 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01/03/2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-809 sayılı özeliği.

62 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/02/2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-809 sayılı özeliği.

Ayrıca, 4490 sayılı Kanununun 1 inci maddesinde belirtilen amaca aykırı ve salt kurumlar vergisi istisnasından faydalanabilmek için yapılan muvazaalı işlemlerin eleştirisi konusu yapılabileceği ise tabiidir.

2.3.4. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı geminin satışından elde edilen kazancın bankada değerlendirilmesi neticesinde elde edilen faiz ve kur farkı geliri⁶³

Satış bedelinin tahsiline kadar, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin satışından doğan alacaklara isabet eden kur farkı ve vade farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmakta olup, söz konusu satıştan elde edilen hasılatın tahsil edildikten sonra bankalara yatırılmasından elde edilen faiz ve kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.3.5. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Ar-Ge Ve Yazılım Hizmeti Faaliyeti Dolayısıyla Elde Edilecek Kazancın Kurumlar Vergisinden İstisna Edilip Edilemeyeceği Hususu İle Şube Maliyetleriyle İlişkilendirilmeyen Fakat İdari Hizmetler, Büro Hizmetleri, Hukuk İşleri, Muhasebe Ve Mali İşler Gibi Konularda Yapılan Harcamaların İstisna Kazancın Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı⁶⁴

Teknoloji geliştirme bölgesinde yapılacak yazılım ve AR-GE faaliyetleri dolayısıyla elde edilecek kazancın 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna olması gerekmektedir. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde söz konusu Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi, kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerektiği tabiidir.

Diğer taraftan, idari hizmetler, büro hizmetleri, hukuk işleri, muhasebe ve mali işler gibi konularda yapılan müşterek genel giderlerin teknoloji geliştirme bölgesindeki istisna kapsamına giren faaliyetler ile istisna kapsamına girmeyen faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması sonucu tespit edilecek tutarının istisna kazancın tespitinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

2.4. KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN GİDERLER VE İSTİSNA KAPSAMINDAKİ FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLARIN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLİP İNDİRİLEMeyeceği

5520 sayılı KVK'nın, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların düzenlendiği 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmedilmiştir.

63 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/01/2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-809 sayılı özelgesi.

64 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-5-1-802 sayılı özelgesi.

KVK'nın 5/3. maddesinde yer alan söz konusu hüküm, sadece KVK'nın 5. maddesinde düzenlenen istisna kazançları değil, aynı zamanda özel kanunlarda yer alan diğer istisna kazançları da kapsamaktadır.

Söz konusu maddede kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacak olan iki unsurdan bahsedilmektedir.

- İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler veya
- İstisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar.

Bu gider veya zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayırımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, zarar tutarı "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak dikkate alınacaktır.

2.4.1. İştirak Hissesi Alımı İle İlgili Finansman Giderleri

Kurumlar vergisi istisnalarının genel mantığı, vergiden müstesna tutulan kazançların elde edilmesi için yapılan giderlerin de kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmamasını gerektirir. Yukarıda da belirtildiği üzere, buna ilişkin hükme gerek mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, gerekse 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer verilmiştir.

Ancak, mülga 5422 sayılı KVK'da herhangi bir ayırım yapılmaksızın, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesinin kabul edilemeyeceği belirtilmişken, 5520 sayılı KVK'da ise özel bir belirleme yapılarak iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri bu düzenleme dışında tutulmuştur. İstisna kazançlara ilişkin giderler kurum kazancından indirilemezken, iştirak hisseleri alımı ile ilgili finansman giderlerinin ise genel hükümler dâhilinde kazançtan indirilmesi mümkündür. Ancak, iştirak hisseleri alımı ile ilgili sadece finansman giderleri bu kapsamda olup, finansman gideri dışındaki giderlerin ise indirilmesi mümkün değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi hükmüne göre iştirak hisselerinin alış bedeli ile değerlenmesi gerekmektedir. Alış bedeli kavramı, maliyet bedeli kavramından daha dar kapsamlı olup; bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağı ifade etmektedir. Dolayısıyla iktisap edilen iştirak hisselerinin alış bedelinin oluşmasından sonra, buna bağlı olarak sonradan ortaya çıkacak olan kur farkı veya faiz giderlerinin bu bedele eklenmeyerek, ilgili oldukları yılda doğrudan gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek :

(A) Kurumu, tam mükellef (B) Kurumuna ait 1.000.000 TL değerindeki hisse senetlerini 11.02.2014 tarihinde satın almış olup, finansman için kullanmış olduğu kredi için 2014 yılında toplam 80.000 TL kredi faizi ödemiştir. (A) Kurumu ayrıca, söz

konusu hisse senetlerinin alımı için aracılık eden (C) Kurumuna komisyon gideri olarak 50.000 TL ödemede bulunmuştur.

Örnek olaydaki verilere göre; (A) kurumunun iştirak hisseleri alımı için ödemiş olduğu 80.000 TL'yi gider olarak dikkate alması mümkün iken, komisyon gideri olarak ödediği 50.000 TL'yi ise kurumlar vergisi matrahından indirmesi mümkün değildir.

2.4.2. Taşınmaz Veya İştirak Hissesi Satışı İle İlgili Giderlerin Ve Satıştan Doğan Zararların Durumu

2.4.2.1. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışı İle İlgili Giderlerin Durumu

KVK'nın 5/3. maddesi uyarınca istisna kazançlara ilişkin giderler kurum kazancından indirilemeyeceğinden dolayı, taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasına ilişkin giderlerin de istisna kazançta isabet eden kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, elde edilen kazancın %75'i istisna olduğu için, istisnaya ilişkin giderlerin de %75'inin KKEG olarak değerlendirilmesi gerektiğidir.

Örnek :

(A) Kurumu, 10.03.2008 tarihinde 200.000 TL bedelle satın olmuş olduğu arsaya, 600.000 TL bedelle 24.07.2014 tarihinde müteahhit Bay (B)'ye satmıştır. Satış bedelinin 300.000 TL'lik kısmı şirketin müteahhit Bay (B)'ye olan borcuna mahsup edilmiş, kalan 300.000 TL içinse Bay (B)'den 1 yıl vadeli alacak senedi alınmıştır.

Arsanın devir işlemi için şirket tarafından 12.000 TL tapu harcı ödenmiş ve kayıtlara gider olarak intikal ettirilmiştir.

Yukarıdaki verilere göre;

Satış kârı	= 600.000 – 200.000	= 400.000 TL
İstisna tutarı	= 400.000 x %75	= 300.000 TL

İstisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı için 300.000 TL'lik istisna 2014 hesap dönemi kurum kazancından düşülebilecektir. Daha önce de belirtildiği gibi, satış bedelinin borca mahsup edilmesi işlemi istisna uygulamasına engel değildir.

Öte yandan satış işlemi ile ilgili olarak kurum tarafından 12.000 TL tutarında gider yapılmıştır. Bu giderin istisna kazançta isabet eden kısmı (%75'i) olan 9.000 TL ilgili hesap döneminde KKEG olarak dikkate alınmalıdır.

2.4.2.2. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışlarından Kaynaklanan Zararın Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınamayacağı

Yukarıda da belirtildiği üzere, KVK'nın 5/3. maddesine göre; istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dikkat edileceği üzere, Kanun maddesinde, oluşan bir zararın bu kapsamda kurumlar vergisi matrahından indirilememesi, bu zararın istisna kapsamındaki faaliyetlerden kaynaklanmasına bağlanmıştır. Örneğin, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler, teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri, yurt dışında yapılan inşaat, onarım faaliyetlerinden kaynaklanan zararlar bu kapsamda istisna dışı kurum kazancından indirilemeyecektir.

Taşınmaz veya iştirak hissesi satışından kaynaklanan zararların kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı konusuna bu yönüyle bakıldığında, öncelikle söz konusu işlemin istisna kapsamında bir faaliyet olup olmadığına ortaya konması gerekecektir. İstisna uygulamasına konu olabilecek bir taşınmaz veya iştirak hissesi satışı istisna kapsamındaki bir faaliyet değil, bir işlemdir. İstisna edilen kazanç, kurumların taşınmaz veya iştirak hissesi satış faaliyetlerinden elde edilen kazanç değil, arızı olarak gerçekleştirdikleri satışlardan elde edilen kazançlardır. Kaldı ki, taşınmaz ve menkul kıymet satışı faaliyetinde bulunan kurumların bu istisnadan yararlanmasına olanak yoktur. Dolayısıyla, bu satış işleminden kaynaklanan zararın, istisna kapsamındaki faaliyetlerden kaynaklanan bir zarar olduğunu kabul etmek mümkün değildir.

Öte yandan, söz konusu istisnanın uygulanması belli şartla bağlanmış olup, mükellefler bu şartları sağlamaları halinde ihtiyari olarak istisnadan yararlanacaklardır. Örneğin, satıştan doğan kazancın %75'lik kısmı özel bir fon hesabına alınmadığı takdirde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır. Veyahut satıştan doğan kazancın %75'i değil de daha düşük bir kısmı özel bir fon hesabına alındığı takdirde, fon hesabına alınmayan kısım için istisna uygulanmayacaktır. Bir başka ifadeyle, istisna uygulaması, mükelleflerin satıştan elde ettikleri kazancı özel fon hesabına aktarıp aktarmamalarına bağlıdır. Mükellefler çeşitli sebeplerle, satıştan doğan kazancı kısmen veya tamamen özel fon hesabına aktarmayarak istisna uygulamasından da kısmen veya tamamen faydalanmayabilirler.

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

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, konu hakkında vergi idaresinin görüşü aksi yöndedir. Her ne kadar söz konusu zararların indirilebileceğine dair daha önce verilmiş olan özelgeler olsa da⁶⁵ özellikle son dönemlerde verilen özelgelerde konu hakkındaki görüş netleştirilerek bu zararların %75'lik kısmının kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı şeklinde görüş bildirilmiştir.

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

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

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GİDERLER VE İNDİRİMLER

1. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Kurum kazancının tespitinde, belli bir hesap döneminin safi kazancı, o dönemde kurum faaliyetleri sonucunda elde edilen gayri safi hasıllattan, söz konusu kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan tüm giderlerin indirilmesi sonucu bulunur. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca safi kurum kazancının tespitinde G.V.K.'nın ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alındığından ticari kazançlarda safi tutara ulaşmak için G.V.K.'nın 40. maddesinde gider olarak kabul edilen indirimler, kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerli olacaktır.

Safi kurum kazancının tespitinde, G.V.K.'ya göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunan harcamaların yanı sıra 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinde yer alan giderlerin de kurumların elde etmiş oldukları gayrisafi hasıllattan indirilmesi mümkündür. Başka bir anlatımla, safi kurum kazancının tespitinde gayrisafi hasılat tutarından G.V.K.'nın 40. maddesi ile 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinde yer alan giderlerin indirilmesi mümkündür. Bununla birlikte G.V.K.'nın 41., 5520 sayılı K.V.K.'nın ise 11. maddelerinde safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan harcamalar hüküm altına alınmıştır. Buna göre söz konusu maddelerde yer alan ve ticari bilanço karının tespiti aşamasında gider olarak dikkate alınan harcamaların kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede G.V.K.'nın 40., 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddeleri uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin 2014 yılında elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde dikkate alabilecekleri giderler şunlardır:

1.1. GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER

1.1.1. Kazancı Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler

1.1.1.1. Belgeli Giderler

Genel giderler, yapılan faaliyetin maddi yapısı ile ilgili olmayan, her ne şekilde olursa olsun, bir ticari organizasyonun varlığı durumunda yapılması gerekli olan giderlerdir. Başka bir anlatımla genel giderler, faaliyete değil ticari organizasyona bağlı olan giderlerdir. Yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında açık bir nedensellik ilişkisinin bulunması gerektiği gibi ayrıca yapılan gider karşılığında iktisadi kıymet edinilmemelidir.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bir harcamanın safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için harcamanın yapıldığı gelir doğurucu olayın vergiye tabi bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde, vergiye tabi bulunmayan bir faaliyet için yapılan harcamanın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Yapılan giderlerin vergi kanunları uyarınca kazançtan indirilebilmesi için gerekli bir diğer şart da, söz konusu giderlerin işin mahiyetine uygun bulunması ve işin genişliği ile orantılı olması gereğidir. Buna göre işin mahiyeti ve hacmi dikkate alındığında ticari kazancın elde edilmesi için yapıldığı anlaşılabilen harcamalar, genel gider olarak kabul edilmektedir.

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan giderlerin, kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için V.U.K.'nın 227. maddesi uyarınca tevsik edilmesi şart olup, kayıtların tevsikinde kullanılacak belgeler de mezkur Kanunun 229 ve izleyen maddelerinde ayrı ayrı belirtilmiştir. Bununla birlikte, her ne kadar yapılan giderlerin bir belgeye dayandırılarak belgelendirilmesi istenmişse de; V.U.K.'nın 228. maddesine göre bazı giderler için ispat edici belge aranmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılan ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek harcamalara iş ve işletme ilgili olmak şartıyla şunlar örnek olarak verilebilir.

Aydınlatma, ısıtma, su, elektrik, telefon giderleri, (Bu mahiyetteki giderler dönemsel ilkeleri çerçevesinde ait oldukları dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilir. Ancak, hesap dönemi kapandıktan sonra gelen bu mahiyetteki faturalar cari yılda gider kaydedilebilir.)

- İşyeri kirası,
- Kırtasiye, temsil, ağırlama giderleri,
- Reklam giderleri,
- Doğrudan üretimde çalışmayan personel ücretleri,
- Sigorta giderleri,
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Mesleki dernek, oda ve birliklere ödenen aidat ve gider katkı payları,
- Maliyete eklenmesi zorunlu olmayan türden finansman giderleri,
- Değeri 2014 yılı için 800 TL'yi (2015 yılı için de 880 TL'yi) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş alımları,
- İşle ilgili seyahat ve konaklama giderleri,

Diğer taraftan uygulamada genel gider olarak kabul edilmeyen giderlere; işletme sahibinin yakınlarının düğün veya cenazelerine çiçek göndermesi, vefat ve başsağlığı ilanları için yapılan harcamalar, çalınan para ve mal bedellerini örnek olarak verebiliriz.

1.1.1.2. Götürü Gider Uygulaması

Ticari kazancın tespitinde, bir harcamanın gider olarak dikkate alınabilmesi, bu harcamanın Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgelerden birisi ile tevsik edilmesine bağlıdır. Söz konusu kuralın ticari kazançlar açısından istisnasına G.V.K.'nın 40. maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmünde yer verilmiş bulunmaktadır. Buna göre, İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatlarının binde beşini (% 0,5) aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderlerini de indirebileceklerdir. Görüldüğü üzere götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yaptıkları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak üzere ticari kazançtan indirilmesi imkanını veren bir düzenlemedir. Buradan hareketle götürü gider uygulamasından yararlanılabilmesi için öncelikle harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmiş olması gerekmektedir. Götürü gider uygulamasından yararlanmada yurt dışında döviz cinsinden elde edilen hasılatın yurda getirildiğinin kambiyo mevzuatı hükümleri çerçevesinde tevsiki şartı da aranmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise götürü gider indirilmesi uygulamasının beyanname üzerinden değil, gider hesapları ile ilişkilendirmek suretiyle yapılması gerekliliğidir. Maliye Bakanlığı'nın bu yöndeki görüşüne paralel yargı kararları da bulunmaktadır.

i- Götürü Gider Uygulamasında Hasılat

Götürü gider uygulamasında yurt dışında elde edilen hasılatın ne şekilde belirleneceğine ilişkin açıklamalar ile konuya ilişkin diğer açıklamalar 194 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde⁶⁶ yapılmış bulunmaktadır. Bu açıklamalar çerçevesinde her bir faaliyet türü itibarıyla üzerinden götürü gider tutarının hesaplanacağı hasılat aşağıdaki gibi belirlenecektir.

- İhracat Hasılatı

Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilmektedir. Türk lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatının götürü gider tutarının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat dolayısıyla elde edilen hasılat götürü gider uygulamasına konu edilebilecektir.

İlgili mevzuat çerçevesinde yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman yoluyla ihracat, bedelli ticari numune ihracatı, serbest bölgelere yapılan ihracat ile sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracattan sağlanan hasılat götürü gider hesaplanmasına konu olabilecektir. Yurt dışında ortak olunan firmalara aynı sermaye olarak mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat ile müteahhitlerin yurt dışındaki şantiyelerine şube, büro, temsilcilik ve acentalık gibi yerlere mal gönderilmesi durumunda da anılan mal bedelleri ihracat hasılatı kapsamında değerlendirilecektir.

66 07.03.1996 Tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve TC Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir.

Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde, götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınmayacağı tabiidir.

- Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı

Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hasılat götürü gider uygulamasına konu olabilecektir. Götürü gider uygulaması açısından "Yurt dışı taşımacılık" ifadesinden, başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığından sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

Döviz olarak elde edilen yurt dışı taşımacılık hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve TC Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır. Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır.

- Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hasılat

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri, bu faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerinden sağlanan kazançlardan indirecek ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.

İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan TC Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır. Buna göre, azami hizmet hasılatına söz konusu tarihteki döviz kurlunun uygulanması suretiyle tespit edilecektir.

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanmış olması götürü gider uygulamasından yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde kurum kazancından indirim konusu yapılacaktır.

1.1.2. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Prim vb. Giderleri

G.V.K.'nın 40. maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca; işyerinde çalışan hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya işyerinin müştemilatında iştah ve ibate giderleri, tedavi ve

ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27. maddede yazılı giyim giderleri de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

İşverenlerce işyerinde ve işyerinin müstemilatında, hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılmakta ve ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Bu şekilde işyerinde hazırlanan veya dışarıdan getirilen yemeklerin işyerinde ve işyerinin müstemilatında çalışanlara verilmesinde her hangi bir tutar sınırı olmaksızın belgelendirilmek şartıyla tamamı gider yazılabilmektedir. Ayrıca G.V.K.'nın 23. maddesinin (8) numaralı hükmü uyarınca işçilere sağlanan bu menfaatler ücret olmakla birlikte vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır.

İşverenlerce işyerinde ve işyerinin müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda ise çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2014 yılı için 12,00 TL kadar olan kısmı işçiler açısından ücret istisnasından faydalanabilmektedir. İşverenler bu tür ücret ödemelerini ise ücret bordrosuna dayanarak, genel hükümlere göre gider olarak dikkate alabileceklerdir. Ayrıca lokantalar veya yemek verme hizmetini sağlayanlar mükelleflerden alınan belgeler faturalar, bu bordronun eki niteliğinde gider belgesi olarak kabul edilecektir.

Sigorta primleri ve emekli aidatlarının gider olarak dikkate alınabilmesi için bunların ödenmiş olması şartı aranmaktadır. Dolayısıyla tahakkuk etmiş olsa dahi, ödenmemiş olan sigorta primi ve aidatlarının gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Buna göre, ilgili olduğu döneme bakılmaksızın sigorta primleri ve emekli aidatları hangi dönemde ödenmişler ise, o dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, Aralık ayına ait sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayında ödenmesi durumunda, bu primler dönemsel ilkesi gereğince Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.

➤ Diğer taraftan işverenler tarafından hizmetli ve işçiler için ödenen sigorta primleri ve emeklilik aidatları;

- Prim ve aidatların geri alınmamak üzere ödenmiş olması,
- Ödemenin Türkiye'de kain bulunan sigorta şirketleri ile emekli ve yardım sandıklarına yapılması,
- Ödemenin yapıldığı emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz olmaları, kaydıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Söz konusu Kanunun 40/2. maddesinde gider olarak dikkate alınabilecek giyim giderleri, G.V.K.'nın 27. maddesinde sayılan giyecek giderleri ile sınırlanmış bulunmaktadır. Mezkur Kanunun 27. maddesinin (2) numaralı bendinde sayılan giyecekler ise; demirbaş olarak verilen, yani resmi ve özel müesseselerce çalışanlara işin gereği olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyalarıdır. Ancak maddede geçen "geri alınan" ibaresini, gider yazılabilmesi için mutlaka geri alınması gerekir şeklinde yorumlamamak gerekmektedir. Burada önemli husus, giyeceklerin yapılan işin gereği olarak verilmesidir. (İş tulumları, eldivenler, koruyucu kask ve gözlükler gibi.)

İşverenlerce hizmetli veya işçilerin tedavi ve ilaç giderlerinin karşılanması durumunda bu giderler kurum kazancının tespitinde hasılatından indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak tedavi ve ilaç gideri karşılanan işçi veya hizmetlinin işyerine bağlı olarak çalışan olması gerekir. Diğer taraftan Kanunda tedavi ve ilaç giderlerine ilişkin bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle tedavi ve ilaç giderlerinin yurt içinde veya yurt dışında yapılmasının gider indirimi yönünden bir önemi bulunmamaktadır.

1.1.3. İşle İlgili Zarar-Ziyan ve Tazminatlar

G.V.K.'nın 40. maddesinin (3) numaralı bendi uyarınca, işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ödenen zarar, ziyan ve tazminatların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için; öncelikle bu tür ödemelerin işle ilgili olması ile sözleşmeye veya yargı kararına ya da kanun hükmüne bağlı olarak yapılmış olması gerekmektedir. Bu bent hükmüne göre ödenen zarar, ziyan veya tazminatların gider yazılabilmesi için ödemelerin;

- Ticari faaliyetin normal gerekleri çerçevesinde doğmuş olması,
- Sözleşmeye veya yargı kararına ya da kanun hükmüne bağlı olarak yapılmış olması,
- Mükellefin şahsi kusurundan kaynaklanmamış olması, gerekmektedir.

Bent metninde yer alan mukavelenameden kastedilen, işletmelerin faaliyet konularına göre akdettikleri iş sözleşmeleri olup, ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider kaydını teminen sonradan yapılan muvazaalı sözleşmelere dayanılarak gider kaydı yapılması mümkün değildir.

Bu bent hükmü çerçevesinde mükellefler daha önce ilgili kurumla imzalamış oldukları abonelik sözleşmeleri çerçevesinde elektrik, su, doğalgaz ve telefon ücretlerini zamanında ödemedikleri takdirde doğan gecikme cezalarını kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabileceklerdir.

1.1.4. Seyahat ve İkamet Giderleri

G.V.K.'nın 40. maddesinin (4) numaralı bendine göre, işle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri de, seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, yapılan seyahatin işle ilgili olması, seyahatin seyahat amacının gerektirdiği süreyi aşmaması ve seyahatlerin işletmenin toplam iş hacmiyle orantılı olmasıdır. Anılan bent uygulaması açısından, tüzel kişiliğin yöneticileri, temsilcileri, hizmet erbabı veya denetçileri tarafından yapılan seyahat ve ikamet giderleri kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilir.

1.1.5. Taşıt Giderleri

G.V.K.'nın 40. maddesinin (5) numaralı bendine göre; Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri de kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

Bu hüküm çerçevesinde mükellefler kiraladıkları veya işletmelerine ait olan ve işte kullandıkları araçlar için yaptıkları harcamaların tamamını kurum kazanının tespitinde gider olarak dikkate alabileceklerdir. Bu bent kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, kasko, sigorta ve benzeri cari giderleridir.

1.1.6. Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

G.V.K.'nın 40. maddesinin (6) numaralı bendi uyarınca, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi resim ve harçlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Bu giderlerin hasıllattan indirilebilmesinin koşulu vergi, resim ve harcın işletmeyle ilgili muamelelere ilişkin olması gerekir. Bununla birlikte işletme ile ilgili olmayan bu nitelikteki giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Her ne kadar bu bent hükmü uyarınca işletmeler tarafından ödenen Motorlu Taşıtlar Vergilerinin gider yazılabileceği sonucu ortaya çıkmakla birlikte, Motorlu Taşıtlar Kanunu'nun 14. maddesi hükmü uyarınca motorlu araçlardan sadece (II) Sayılı Tarifede yer alan Minibüs, Otobüs ve benzerleri, Kamyon, Kamyonet, çekici v.b. ile ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi gider olarak dikkate alınabilecek, bunun dışında kalan (I) ve (IV) Sayılı Tarifelerde sayılan taşıtlar (örnek; binek otomobili, panel vb.) için ödenen vergiler ise gider olarak dikkate alınamayacaktır.

1.1.7. Amortismanlar

Amortismanın konusu, V.U.K.'nın 313. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddeye göre; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlendirilme ölçülerine göre tespit edilen değerinin, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yok edilmesi, amortisman konusunu oluşturmaktadır.

Aynı maddeye göre, ilgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar.

Ayrıca V.U.K.'nın 313. maddesinin son fıkrasında, 2014 yılı için değeri 800 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 800 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabileceği hususunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetlerde bu haddin topluca dikkate alınacağı yine aynı maddede belirtilmiştir.

V.U.K.'un 313. maddesi hükmü uyarınca bir iktisadi kıymetin amortisman tabi tutulabilmesi için belirli şartların varlığı gerekmektedir. Bu kapsamda olmak üzere bir iktisadi kıymetin amortisman tabi tutulabilmesi için gerekli olan şartlar şunlardır;

- İktisadi kıymetin işletmenin envanterine dahil olması,
- İktisadi kıymetin işletmede bir yıldan fazla kullanılması,
- İktisadi kıymetin yıpranma, aşınma ve değerden düşmeye maruz bulunması,

Öte yandan V.U.K.'un 314. maddesinde boş arazi ve boş arsaların amortismanına tabi olmadığı hüküm altına alınmış olmakla birlikte, anılan madde hükmü gereğince,

- Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile,
- İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar, amortismanına tabi tutulur.

İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yolların ve harkların, yeraltı ve yerüstü düzenleri olarak aktifleştirilip amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 320. maddesinin (2) numaralı bendinde, bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemeyeceği, dolayısıyla azalan bakiyeler yöntemine geçilemeyeceği belirtilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 320. maddesinin (3) numaralı bendinde 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 bildirim yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.

1.1.8. İşverenlerce Sendikalara Ödenen Aidatlar

G.V.K.'nın 40. maddesinin (8) numaralı bendi hükmü uyarınca, işverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar da kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek bir diğer gider unsurudur. Ancak anılan aidatların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için ödenen aidatın bir aylık tutarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük tutarını aşmaması gerekmektedir. Bentte yer alan hükümden de anlaşılacağı üzere, aidatların gider yazılabilmesi için ödenmesi ve işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerekmektedir. Sendika aidatlarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşması halinde ise, sadece aşan kısım gider olarak dikkate alınmayacaktır.

1.1.9. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

G.V.K.'nın 40. maddesinin (9) numaralı bendi uyarınca, İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi

kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.).

1.1.10. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Temizlik, Giyecek, Yakacak ve Gıda Maddeleri

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacaktır. 5281 sayılı Kanunla GVK'nin 40. maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde ve 89. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan "gıda maddelerinin" ibaresi, "gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin" şeklinde değiştirilmek suretiyle mükelleflerce fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin yanı sıra temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin de maliyet bedellerinin 01.01.2005 tarihinden itibaren gider olarak matrahtan indirimine olanak sağlanmıştır.

Uygulamadan yararlanabilmek için gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak anılan maddelerin yardımının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

İndirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir. Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır" ibaresinin yer alması zorunludur. Ticari işletmeye dahil malların (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Gıda bankacılığı; kişi, kurum ve kuruluşların elinde bulunan ihtiyaç fazlası gıda maddelerinin fakir vatandaşlara dağıtılmasını sağlayacak organizasyonu yürütecek faaliyetler olup, bu faaliyeti sevk ve idare etmek amacıyla kurulan bankalara ise gıda bankaları adı verilmektedir. Bu kapsamda olmak üzere, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılan bağışların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için şu şartların varlığı gerekmektedir;

Kurum vergisi mükellefleri tarafından yapılan bağışların, fakirlere yardım amacıyla “gıda bankacılığı” faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılması gerekmektedir.

Bağışa konu olabilecek şeyler gıda maddeleri ile sınırlandırılmıştır.

İndirim konusu yapılabilecek bağış tutarı gıda maddelerinin maliyet bedeli olacaktır.

Yapılacak bağışlar Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerine uygulanabilecektir.

Anılan bent metninde azami bağış miktarı ile ilgili olarak herhangi bir sınır bulunmadığından bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamı, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

1.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi” başlıklı İkinci Kısımında yer alan 8. madde de tam mükellef kurumların bir hesap döneminde elde ettikleri kurum kazancının tespitinde hasılatlarından indirim konusu yapabilecekleri giderler tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Kanunun “Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi” başlıklı üçüncü kısmında yer alan 22. maddenin (1) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesi uyarınca tam mükellef kurum kazancı ile dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri ticari kazançların tespitinde hasılatların indirim konusu yapabilecekleri giderler şunlardır;

- Menkul kıymet ihraç giderleri,
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,
- Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılan teknik karşılıklar.

1.2.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin ihraç ettikleri menkul kıymetlere ilişkin tüm giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak hasılatlardan indirilmesi mümkündür. Menkul kıymetlerin ihraç giderlerine örnek olarak; senetlerin kağıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri saymak mümkündür.

1.2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin mukayyet değeriyle değerlendirilip aktifleştirilmesi durumunda, bu giderler V.U.K.'nın 286. maddesi hükmü uyarınca mukayyet değeri üzerinden eşit miktarlarda beş yıl süreyle amortisman yoluyla itfa edilebilir veya 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinin (1/b) bendi uyarınca doğrudan gider yazılabilir. Dolayısıyla ilk tesis ve taazzuv giderlerinin doğrudan gider yazılmaları ile amortisman yoluyla itfa edilmesi konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefleri ilk tesis ve taazzuv giderlerini amortisman yoluyla itfa yolunu seçtiklerinde doğrudan gider yazma hakkını kullanamayacaklardır. Diğer taraftan aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderlerinin (beş yıllık süre dolmadan kurumun faaliyetinin sona ermesi veya amortisman tabi tutulmamış kısmının devri durumunda) üzerinden amortisman ayrılmamış bulunan kısmı direkt olarak gider yazılabilir. İlk tesis ve taazzuv giderlerinden başlıcaları şunlardır:

- İş ve piyasa etüd giderleri,
- Şirket esas mukavelesinin hazırlanması için yapılan giderler,
- Kuruluşla ilgili seyahat giderleri,
- Aynı sermaye konulması halinde, aynı sermaye ile ilgili ekspertiz için ödenen mahkeme harçları ve bilirkişi ücretleri,
- Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderler.
- Hisse senedi tab ve çıkarma giderleri,
- İşçi ve personelin eğitim giderleri
- Tecrübe imalatı giderleri,
- Tanıtma ve reklâm giderleri,
- Mahkeme, noter, tasdik ve tescil giderleri,
- Kurumun hukuki kuruluşunu tamamladığı günden normal faaliyetin başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri niteliğindeki giderler.

1.2.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler İle Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

Kurumlar vergisi mükelleflerinin genel kurul toplantıları için yapacakları giderler; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşur. Ancak hissedar veya ortakların, toplantıya katılmak için yaptıkları giderlerin, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bunun gibi, kurumca üstlenilmiş olsa bile, toplantı dolayısıyla yapılan ziyafet ve kokteyl giderleri gibi özel nitelikteki giderlerde, hasıllattan indirim konusu yapılamaz.

Öte yandan kurumların, tasfiye-birleşme ve fesih dolayısıyla yapacakları giderlerde kurum kazancının tespitinde hasıllattan indirim konusu yapılabilecektir. Birleşme (ve devir) halinde, hem münfesihi (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.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (1/c) bendi uyarınca hasılatından indirilebilecek birleşme ve devir giderleri, münfesh kurumlardaki giderleri kapsar. Madde hükmünde, birleşme giderlerinin, tasfiye ve fesih giderleri ile birlikte sayılmış olmasının nedeni de budur.

1.2.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş (Eshamlı) Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı

5520 sayılı K.V.K.'nin 8. maddesinin (1/ç) bendinde eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kâr hissesinin, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Eshamlı komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından, komandite ortaklara düşen pay dışında kalan tutardır. Komandite ortakların şirket karından aldıkları pay, G.V.K.'nin 37. maddesi hükmü uyarınca şahsi ticari kazanç hükmündedir ve bunun bir sonucu olarak; komandite ortakların hisseli komandit şirketten aldıkları kâr payları, ilgili bulunduğu hesap döneminin son günü (31.12) itibarıyla elde edilmiş olduğundan, hesap dönemini takip eden yılın Mart ayının on beşinci günü akşamına kadar beyan edilirler.

Bu nedenle 5520 sayılı K.V.K.'nin 8. maddesinin (1/ç) bendinde eshamlı komandit şirketlerde, komandite ortağa düşen kâr payının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece mükerrer vergilemenin de önüne geçilmiş olmaktadır.

1.2.5. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (1/d) bendinde katılma bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarının, söz konusu kurum kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, katılım bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri karşılığında yaptıkları kâr payı ödemeleri, finansman gideri niteliğinde olduğundan söz konusu giderlerin G.V.K.'nin 40. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

Ayrıca, mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları bu nitelikteki krediler için hesapladıkları finansman giderleri de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider mahiyetinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

1.2.6. Sigorta ve Reasürans Şirketleri Tarafından Ayrılan Teknik Karşılıklar

KVK'nın 8. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde, sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait ayrılacak teknik karşılıkların bent metninde yer alan hesaplama ve şartlar dikkate alınarak kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu bent hükmüne göre, sigorta ve reasürans şirketlerinin gider olarak dikkate alabilecekleri teknik karşılıkları şunlardır:

- Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları,

- Kazanılmamış Prim Karşılıkları,
- Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar,
- Dengeleme Karşılığı.
- Deprem Hasar Karşılıkları

Bununla birlikte, bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıklarının ertesi bilanço döneminde aynen kâra nakledilmesi gerekmektedir.

14.06.2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’nun⁶⁷ 45. maddesi ile 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu⁶⁸ yürürlükten kaldırılmıştır. Daha önce 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu’nun 25. maddesinde düzenlenen teknik karşılıklar; 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’nun ise 16. maddesinde düzenlenmiştir.

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’nun “Teknik Karşılıklar” başlıklı 16. maddesinde; sigorta ve reasürans şirketlerinin ayırmak zorunda oldukları karşılıklar arasında muallak hasar ve tazminat karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları ve hayat sigortalarından matematik karşılıklar sayılmakla beraber deprem hasar karşılıkları ise sayılmamıştır. Söz konusu Kanunun geçici 5. maddesi hükmüne göre; bu Kanunla mülga 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu’nun 25. maddesi uyarınca ayrılan deprem hasar karşılıklarının, bu Kanunun yürürlüğe girmesini izleyen üç ay içinde ihtiyarî yedek akçelere devrolunması gerekmektedir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, yukarıda sayılan teknik karşılıkların gider olarak dikkate alınabilmesi için aranılan şartlar ve bu karşılıkların hesaplanması ile ilgili geniş açıklamalara ve örneklere yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğ uyarınca, sigorta ve reasürans şirketlerinin gider olarak dikkate alabilecekleri teknik karşılıklara ilişkin uygulama aşağıdaki şekilde olacaktır.

1.2.6.1. Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’nun 16. maddesinin 6. fıkrasında, muallâk tazminat karşılığı; “kayda geçmiş ancak ödenmemiş tazminat tutarları ile gerçekleşmiş ancak kayda geçmemiş tahmini tazminat tutarları ve bu tazminatlar ile ilgili yapılan gider karşılıkları ve bu tutarların yetersiz kalması durumunda yeterlilik için Müsteşarlıkça belirlenen esaslar çerçevesinde ayrılan ek karşılıklardan oluşur.” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu karşılıklar,

- Tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerlerinden reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,
- Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,
- Saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşmaktadır.

67 14.06.2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

68 30.12.1959 tarih ve 10394 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Sigorta kapsamına giren bir hasarın ortaya çıkması, sigorta şirketinin poliçede öngörülen şartlarla hasar bedelini ödemesini gerektirmektedir. Hesap dönemi içinde ortaya çıkmış hasarlarla ilgili tazminat, aynı dönem içinde ilgili kişiye ödenmiş ya da mahiyet ve miktar olarak kesinleşmiş olmasına rağmen henüz ödenmemiş olabilir. Bu gibi durumlarda ödenmiş veya tahakkuk etmiş olan tazminat bedeli, ticari kazancın tespitine ilişkin esaslar dahilinde aynı dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Bazı durumlarda ise hasarla ilgili gerekli evrakların temin edilememesi, ekspertiz işlemlerinin sonuçlandırılmaması veya sigorta şirketi ile sigortalı arasındaki anlaşmazlık dolayısıyla ödenecek tazminat tutarı hesap dönemi sonuna kadar belirli bir hale gelip kesinleşmemektedir. Bu durumda, tazminatın tahmini değeri üzerinden bu madde uyarınca hesaplanacak muallak hasar karşılığı giderlere intikal ettirilebilecektir.

Muallak hasar ve tazminat karşılığının aktüeryal zincirleme merdiven metodu kullanılmak suretiyle hesaplanmasında, her bir branş için gerçek durumu en iyi yansıtan yöntemin belirlenmesi, Hazine Müsteşarlığının izni alınmadan bu yöntemin 3 yıl değiştirilmemesi ve negatif sonuç veren branşlardaki tutarın da tamamının hesaplamalarda dikkate alınması gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanan muallak hasar ve tazminat karşılıkları 2012 vergilendirme döneminden itibaren gider olarak indirilebilecektir. Söz konusu hesaplamada, mükelleflerin gerçek durumu en iyi yansıtan yöntemi seçmediklerinin tespiti halinde ise gerekli tarhiyatların yapılacağı tabiidir.

1.2.6.2. Kazanılmamış Prim Karşılıkları

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun 16. maddesinin 2. fıkrasına göre; kazanılmamış primler karşılığı; yürürlükte bulunan her bir sigorta sözleşmesine ilişkin olarak yazılan brüt primin gün esasına göre takip eden hesap dönemine veya dönemlerine sarkan kısmından; yürürlükte bulunan yıllık hayat sigortaları ile süresi bir yılı aşan birikim priminin de alındığı hayat sigortalarında ise yazılan brüt primlerden varsa birikime ayrılan kısım düşüldükten sonra kalan tutarın takip eden döneme veya dönemlere sarkan kısmından oluşur. Ancak, gün esasına göre karşılık hesaplaması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde, sekizde bir esasına göre kazanılmamış primler karşılığı ayrılması mümkündür.

KVK'nın 8.maddesinin (1-e) bendinin (2) numaralı alt bendinde kazanılmamış prim karşılıkları düzenlenmektedir. Bu karşılıklar, yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır.

Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının % 25'ini geçmez. Maddede ayrıca, gün bazlı hesaplama yöntemi uygulamasının istisnası olarak kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Sigorta ve reasürans şirketlerine münhasır olmak üzere, kurum kazancından,

anılan bent hükmüne istinaden karşılık ayrılabilmesi suretiyle istisnai bir uygulamaya yer verilmiştir. Buna göre, sigorta ve reasürans şirketlerinin, tahakkuk esasına göre tespit ettikleri kurum kazançlarından, kazanılmamış prim karşılıklarını ayrıca indirebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Cari yıl gelirlerinin bir kısmının, karşılık olarak ayrılmak suretiyle izleyen yıla devredilmesi uygulaması sadece sigorta ve reasürans şirketlerince yapılabileceğinden, sigorta acentelerinin, bu hükmeye istinaden komisyon gelirlerini gün esasına göre tespit ederek ilgili oldukları dönemde gelir yazabilmeleri imkanı bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, sigorta acentelerince sigorta komisyon gelirlerinin tamamının tahakkuk ettiği dönemde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. Sigorta şirketlerince ödenen komisyon giderleri de yukarıdaki örnekte olduğu gibi tahakkuk ettiği dönemde gider olarak dikkate alınacaktır.

1.2.6.3. Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun 16. maddesinin 5. fıkrasında, Matematik karşılık; "bir yıldan uzun süreli hayat, sağlık, hastalık ve ferdi kaza sigortası sözleşmeleri için sigorta şirketleri tarafından sigorta ettirenler ile lehdarlara olan yükümlülüklerini karşılamak üzere sözleşme teknik esaslarında belirtilen, istatistiksel ve aktüeryal yöntemler kullanılarak hesaplanan karşılıklar ile taahhüt edilmişse, bu karşılıkların yatırıma yönlendirilmesi sonucu elde edilen gelirden sigortalılara ayrılan pay karşılıkları toplamıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

KVK'nın 8. maddesinin (1-e) bendinin (3) numaralı alt bendinde hayat sigortalarında matematik karşılıklar düzenlenmiştir. Bu karşılıkların her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanacağı belirtildikten sonra, bunların gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr paylarının giderler arasında gösterilemeyeceği belirtilmiştir.

Sigortacılıkta matematik karşılıklar, sigortalılardan alınan primler üzerinden hesaplanan karşılıklar ile bu şekilde ayrılan karşılıklara yürütülen faizler olmak üzere iki kısımdan meydana gelmektedir. Başka bir ifade ile bu karşılıklar, kendine ait giderleri olan bir fondur. Matematik karşılıklar, her sigorta sözleşmesi üzerinden ayrı ayrı olmak üzere, sigorta aktüerya hesaplarına göre ve belirli istatistiki veriler dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Sigortacılık mevzuatına göre hesaplanan matematik karşılıklar kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Matematik karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş menkul kıymetlere yatırılarak vergiye tabi olmayan kazanç elde edilmesi halinde, matematik karşılıkların kendine ait faiz şeklindeki giderlerinin de vergi matrahı ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Öte yandan, sigorta ve reasürans şirketlerinde, hayat sigorta branşında teminat sağlayan şirketlerin, hayat matematik karşılıklarının yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratları üzerinden yapılan vergi kesintileri KVK'nın 34. maddesi uyarınca söz konusu sigorta şirketlerinin beyannameleri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

1.2.6.4. Dengeleme Karşılığı

Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere Hazine Müsteşarlığınca belirlenen branşlar için ayrılan karşılıktır. Müsteşarlık, bu karşılığı ikame edecek şekilde, belirlenen usûl ve esaslar çerçevesinde ihtiyat ayrılmasına karar verebilir.

Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılan dengeleme karşılıklarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği konusunda, KVK'nın 8.maddesinin (1-e) bendinin 5766 sayılı Kanunla⁶⁹ değişik (4) numaralı alt bendinde belirleme yapılmıştır. Buna göre, sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarının kurum kazancından indirilmesi mümkündür. Diğer branşlar için ayrılan dengeleme karşılıklarının ise kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

1.2.6.5. Deprem Hasar Karşılıkları

Yukarıda belirtildiği üzere, 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu yürürlükten kaldırılarak, yerine 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu getirilmiştir. Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılması zorunlu olan teknik karşılıklar konusu 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun 16. maddesinde düzenlenmiş olup, maddede deprem hasar karşılıklarına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Öte yandan, söz konusu Kanunun geçici 5. maddesinde ise mülga 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 25. maddesi uyarınca ayrılan deprem hasar karşılıklarının, bu Kanunun yürürlüğe girmesini izleyen üç ay içinde ihtiyarî yedek akçelere devrolunmasının gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, 5684 sayılı Kanunla birlikte sigorta şirketlerince deprem hasar karşılıkları adı altında karşılık ayrılmamaktadır. Bu düzenlemeye paralel olarak, KVK'nın 8. maddesinin, (1/e-4) bendinde yer alan, deprem hasar karşılıklarının kurum kazancından indirilebileceğine dair hüküm 5766 sayılı Kanunla kaldırılmıştır.

1.3. ÖZEL KANUNLAR UYARINCA SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Safi kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler sadece 193 sayılı G.V.K. ile 5520 sayılı K.V.K.'da belirtilenler ile sınırlı değildir. Bir çok özel Kanunda gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilecek giderler belirtilmiş olup, bu giderler genellikle sosyal amaçlı bağış ve yardımlara ilişkindir. Özel Kanunlarda yapılan düzenlemeler uyarınca gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indirilmesi kabul edilen giderlerden bir kısmı aşağıdaki gibidir.

1. Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinin son fıkrası hükmünde, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak alım ve taşıt alım vergilerini maliyet bedeline ithal etmekle veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttir denilmek suretiyle bu giderlerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine cevaz verilmiştir.

2. Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde gider olarak indirilmesi kabul edilebilecek katma değer

69 06.06.2008 tarih ve 26898 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergileri aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

a. Binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir. (K.D.V.K. Md.30/b ve Md. 58).

b. Zayi olan mallar nedeniyle indirim konusu yapılamayan katma değer vergileri gider olarak dikkate alınabilecektir. (K.D.V.K. Md. 30/c)

c. 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. (K.D.V.K. GT. 50)

d. Bankalarda yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacağından gider olarak dikkate alınabilir.

3. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre, ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar ile II Sayılı tarifede belirtilen taşıtların motorlu taşıtlar vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilir.

4. 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15. maddesinin 6/c alt bendi hükmü uyarınca, bankaların tasarruf mevduatı sigorta fonuna ödedikleri tutarlar kurumlar vergisi mükellefi olan bankaların kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan mezkur Kanunun 20. maddesinin 6/c bendinde, özel finans kurumlarında gerçek kişiler adına açılan özel cari hesaplarda ve kâr ve zarara katılma hesaplarında toplanan tasarrufların güvence altına alınması amacıyla Güvence Fonu oluşturulmuştur. Güvence Fonu'nun kaynakları; güvence primlerinden, 10. maddeye göre zamanaşımına uğrayan, özel finans kurumları nezdindeki hesap, emanet ve alacaklardan, kuruluş izni verilen özel finans kurumlarının kurucularının, 7. maddenin (2) numaralı fıkrasının (d) bendinde belirtilen asgari sermayenin yüzde onu tutarında Güvence Fonuna yatıracakları sisteme giriş payından, 8. maddesinin (2) numaralı fıkrası hükümleri çerçevesinde, devralan bakımından verilen hisse devir izinlerinde, özel finans kurumunun sermayesini temsil eden hisseleri devralan ortaklar tarafından, devralınan hisselerin nominal bedelinin veya borsa değeri daha yüksek olduğu takdirde borsa değerinin yüzde biri oranında Güvence Fonuna yatırılacak tutarlardan, Bankalar Kanunu hükümlerine aykırılık dolayısıyla özel finans kurumlarının görevli ve ilgili mensupları ile özel finans kurumlarına karşı işlenen suçlardan dolayı üçüncü kişilere karşı hükmolunacak adli para cezaları ile özel finans kurumlarına uygulanacak idari para cezalarının yüzde ellisinden ve Güvence Fonu mevcudunun gelirleri ile sair gelirlerden oluşur. Bu kapsamda olmak üzere özel finans kurumlarınca Güvence Fonuna ödenen primler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilecektir.

1.4. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler İle İlgili Örnek Özel-geler

1.4.1. Performans artışı amacıyla personele yaptırılan tatil masraflarının gider olarak indirim konusu yapılıp yapılmayacağı⁷⁰

Buna göre, işyerinde çalışan personelin iş gücünü geliştirmek, performansını ar-

70 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/10/2013 tarih ve 62030549-120[40-2013/477]-1649 sayılı özeldesesi.

tırmak amacıyla konaklamaları için ödenecek otel masraflarının mesleki faaliyetle ilgili bir gider olmaması nedeniyle serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, bu masrafların personelin ücretine yansıtılması ve ücrete ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi koşuluyla serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

1.4.2. Seyahat güvence programı kapsamında ödenen tazminatlara ilişkin vergi uygulaması⁷¹

Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanların kusurundan kaynaklanmayıp, işle ilgili olarak ve yapmış olduğu sözleşmeye istinaden ödemiş olduğu tazminatlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

(...) Bu çerçevede, sözleşme imzalanan havayolu şirketlerinin kusurları dolayısıyla mağdur durumda bulunan yolculara ödenen tazminat bedelleri için, bir mal teslimi veya hizmet ifası söz konusu olmadığından fatura düzenlenmesi söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, ödenen söz konusu tazminatların ödendiğine ilişkin düzenlenecek belgelerin, banka dekontlarının ve hesap ekstrelerinin bu ödemeler açısından tevsik edici belge olarak kullanılması mümkün bulunmaktadır.

1.4.3. Yabancı müşterilerin talepleri doğrultusunda spor kulüplerinden kiralanacak localar için yapılan ödemelerin ilgili dönemde temsil ve ağırlama gideri olarak dikkate alınıp alınmayacağı⁷²

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yurt dışı müşterilerin talepleri doğrultusunda stat locaları kiralanması nedeniyle ödenecek kira bedelleri, kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider olarak kabul edilemeyeceğinden, söz konusu ödemeler, safi kurum kazancının tespitinde gider olarak değerlendirilemeyecektir.

1.4.4. Yetki belgesi için ödenen tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı⁷³

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ticari faaliyet kapsamında uluslararası taşıma yapılabilmesi için gerekli olan ve Ulaştırma Bakanlığından beş yıllık dönem kapsayacak şekilde alınan R2 yetki belgesi dolayısıyla tek seferde yapılan ödemelerin, dönemsellik ilkesi gereğince yetki belgesinin süresiyle orantılı olarak ilgili dönemlerde Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendine göre safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

1.4.5. Asıl borçlunun borcunu ödememesi dolayısıyla kefil olarak ödenen banka kredisinin gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı⁷⁴

Asıl borçlunun kullanmış olduğu krediyi geri ödememesi halinde kefil olarak ödenecek tutarın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan bir gider niteliğinde bulunmaması nedeniyle safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

71 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06/09/2013 tarih ve 11395140-019.01-1456 sayılı özelgesi.

72 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/08/2013 tarih ve 64597866-125[8-2013]-130 sayılı özelgesi.

73 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/05/2013 tarih ve 62030549-125[8-2013/47]-775 sayılı özelgesi.

74 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/01/2013 tarih ve 62030549-KVK 8-95 sayılı özelgesi.

1.4.6. Sözleşmeyle başka işyerine nakil edilen işçiye ödenecek kıdem tazminatı⁷⁵

İşçinin çalıştığı sürede elde ettiği tüm haklarıyla devredilmiş olması durumunda sosyal haklarının da yeni işveren tarafından karşılanacağı kararlaştırılan eski işçiye ait kıdem tazminatı kanundan veya sözleşmeden kaynaklanmaksızın ödeneğinden safi kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

1.4.7. Holding Şirketleri Arasında Hizmet Devir Sözleşmesi İle Personel Devri Durumunda Devralan Şirketin Devirden Önceki Döneme İlişkin Kıdem Tazminatlarını Gider Yazıp Yazamayacağı⁷⁶

İşverenler arasında hizmet sözleşmesi devri hukuken mümkün olmakla birlikte, gerek aynı grup şirketleri arasında, gerekse birbirinden bağımsız işverenler arasında işçi aktarmalarında kıdem tazminatlarının nasıl ödeneceğine dair düzenlenmiş açık bir hüküm mevzuatımızda bulunmamaktadır.

4857 sayılı İş Kanununun 120 nci maddesine göre, işten ayrılan personele ödenecek kıdem tazminatı tutarının; personelin sadece ödemeyi yapacak firmada çalıştıkları süreler ve aldığı ücret tutarı esas alınarak hesaplanması gerekmekte olup, bu şekilde hesaplayarak ödenecek kıdem tazminatı tutarlarının kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Ancak, holding şirketleri arasında devrolan personele daha önce çalıştıkları şirketlerce, şirketlerinde çalışılan süre ve ücretler esas alınarak hesaplanarak ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının, devir alan şirketçe ödenmesi halinde, söz konusu tutarlar şirketle ilgili yapılmış bir gider olmadığından, kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

1.4.8. Şirket tarafından rödovansçı adına ödenen yıllık arazi kullanım, ağaçlandırma bedeli, teminat, yıllık ruhsat harcı, yıllık devlet hakkı ve diğer giderlerin gider ve indirim konusu yapılıp yapılamayacağı⁷⁷

Şirket tarafından rödovansçı adına ödenen yıllık arazi kullanım, ağaçlandırma bedeli, teminat, yıllık ruhsat harcı, çevre uyum teminat bedeli, yıllık devlet hakkı ve diğer giderlerin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

1.4.9. Kat karşılığı inşaat işi yapan müteahhit şirketin sözleşme gereği arsa sahibi adına yapacağı ödemelerin gider olarak indirim konusu yapılıp yapılamayacağı⁷⁸

Halen yapılmakta olan iki ayrı kat karşılığı inşaat işine ilişkin olarak vergi mükellefi olmayan gerçek kişi arsa sahibi ile imzalanan sözleşme gereği inşaat işine ilişkin olarak arsa sahibi adına karşılanan tapu harçları, ruhsat ve proje tasdik harçları,

75 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27/11/2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-3090 sayılı özelgesi.

76 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01/07/2014 tarih ve 62030549-125[6-2013/207]-1746 sayılı özelgesi,

77 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/04/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-473 sayılı özelgesi.

78 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-820 sayılı özelgesi.

yapı denetim ücretleri ile sözleşme damga vergileri ve benzeri ödemeler dolayısıyla arsa sahibi adına düzenlenen belgelerin gider belgesi olarak kullanılması ve bu harcamaların kurum kazancınızın tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefi tüzel kişi arsa sahibi ile imzalanan sözleşme kapsamında yapmakta olunan inşaat işine ilişkin yapı ruhsatının arsa sahibi adına düzenlenmesi nedeniyle, inşaat maliyetinin bir unsuru olan ve arsa sahibi adına ödenen tapu harçları, ruhsat ve proje tasdik harçları, yapı denetim ücretleri ile sözleşme damga vergilerinin bu sözleşme kapsamında düzenlenecek faturaya istinaden arsa sahibi şirkete yansıtılması halinde, fatura bedelinin inşaatın maliyetine intikal ettirilerek kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu faturalara istinaden tahakkuk edecek tutarların da kurum kazancınıza dahil edileceği tabiidir.

1.4.10. İş kazası sonucu bilirkişi raporu ve mahkeme kararına istinaden SGK'ya ödenen tazminat ile geçici iş görmezlik ödeneği ve hastane masraflarının gider yazılıp yazılmayacağı⁷⁹

Kurumlarca işle ilgili ödenen tazminatlar, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulunsa dahi, kurumların, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusura kaynaklanan bir tazminat ödemesi olması halinde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, mahkeme kararına göre %50 kusur oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak ödenen tazminat, geçici iş görmezlik ödeneği ve hastane masraflarının 5520 sayılı Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

1.4.11. Değeri düşen emtianın takdir komisyonu kararında belirlenen emsal bedeli ile stoklardaki maliyet bedeli arasındaki farkın hangi tarihte gider yazılacağı⁸⁰

Emtianın emsal bedelinin takdir komisyonu tarafından tespit edildiği hususunun bildirildiği tarih itibarıyla değer düşüklüğü belli olduğundan emtianın maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın takdir komisyonu kararının tebliğ edildiği takvim yılında gider olarak dikkate alınması mümkündür.

1.4.12. Sözleşmesi feshedilen işçiler için hesaplanan kıdem tazminatının bir kısmının, ileriki tarihte ödenmesi için senet düzenlenmesi durumunda, kıdem tazminatlarının ne zaman gider yazılacağı⁸¹

Kıdem tazminatının gider kaydı konusunda Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinde özel bir hüküm olmamakla birlikte aynı maddenin 3 üncü bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa

79 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/02/2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-728 sayılı özeliği.

80 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-740 sayılı özeliği.

81 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 sayılı özeliği.

göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre senedin vade tarihinde ödenecek kıdem tazminat tutarlarının, ödemenin yapıldığı vade tarihi itibarıyla kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

1.4.13. Şirket yöneticilerinin işin gereği yaptıkları ulaşım, konaklama, yemek vs. harcamalarını kredi kartı ile gerçekleştirmeleri durumunda, yapılan harcamaların gider kaydedilip kaydedilemeyeceği hususunun KVK ve VUK açısından değerlendirilmesi⁸²

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi maksadıyla yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu giderlerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir olup bu mahiyette olmayan giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; şirket yöneticilerinin ticari faaliyetler ile ilgili olarak, işin önem ve genişliği ile orantılı ve seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla, yapmış olduğu yurt içi ve yurt dışı seyahatlerde; ulaşım, konaklama, yemek gibi harcamalara ait giderlerin kurum kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu harcamaların, Vergi Usul Kanununun 229 ve takip eden ilgili maddelerinde yer alan belgelerden biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

(...)Buna göre, yurt içi ve yurt dışı seyahatlerde; ulaşım, konaklama, yemek gibi harcamalara ait giderlerin kurum kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için öncelikle söz konusu harcamaların, Vergi Usul Kanununun 229 ve takip eden ilgili maddelerinde yer alan belgelerden biri ile tevsik edilmesi gerekecektir. Ayrıca, yurt dışı seyahatlerde yapılan harcamalarının gider unsuru olarak dikkate alınabilmesi, söz konusu harcamalar karşılığında yurtdışından alınan belgelerin, hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde muteber bir belge olarak kabul edilmesi halinde mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, kredi kartı ile gerçekleştirilen harcamalara ilişkin olarak düzenlenen kredi kartı hesap özetleri veya sliplerinin gider belgesi olarak kullanılması da mümkün bulunmamaktadır.

1.4.14. 5947 sayılı Kanunla değişik 1219 sayılı Kanun uyarınca yapılan mesleki mali sorumluluk sigorta prim ödemelerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması⁸³

Buna göre, 1219 sayılı Kanun'a 5947 sayılı Kanun'la eklenen Ek 12'nci madde uyarınca çalışan tabip, diş tabibi ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanlara, tıbbi kötü uygulama sebebi ile kişilere verebilecekleri zararlar ile bu sebeple ken-

82 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK - 228-53 sayılı özeliği.

83 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-820 sayılı özeliği.

dilerine yapılacak rücuların karşılaması amacıyla yaptırılması gerekli olan mesleki malî sorumluluk sigortasının istihdam eden olarak kanuni zorunluluk kapsamında şirketinizce ödenen %50 oranındaki prim tutarlarının kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

1.4.15. Dil eğitimi alan personelin kurs ücretinin şirket tarafından karşılanması⁸⁴

Bu hükümlere göre, dil kursuna katılan personel için dil kursunu düzenleyen kuruluşa veya kursa katılan personele ödenecek ders ücretlerinin bir kısmının karşılanması halinde, yapılan bu ödemelerin ücret ödemesi kabul edilerek vergilendirilmesi gerekir.

1.4.16. Sigorta prim kesintisinin kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği⁸⁵

5763 sayılı Kanun hükümlerine istinaden işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden ve Hazinece karşılanan tutarın, kurum kazancınızın tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir.

5510 sayılı Kanunun 81/ı maddesi kapsamında işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutarın Hazine tarafından karşılanması nedeniyle işçilik maliyetleri içerisinde yer alan sigorta primlerinde dolayısıyla da toplam maliyetlerde bu tutar kadar bir azalma meydana gelmekle birlikte söz konusu tutar Hazine tarafından işveren adına ilgili Kuruma aktarıldığından, bu tutar indirilmeksizin belirlenen toplam hak ediş bedelinin KDV matrahı olarak dikkate alınması ve bu bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

1.4.17. Şirketin fiilen çalışan ortaklarının ödemesi gereken sosyal güvenlik primlerinin şirket tarafından ödenmesi⁸⁶

5510 sayılı Kanun gereğince ödenen sosyal güvenlik primlerinin, ödenmiş olması şartıyla, ödendiği yılda yıllık gelir vergisi beyannamesinde sadece serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyet sonucu elde edilen serbest meslek kazancından veya ticari kazançtan indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer bir ifadeyle, 5510 sayılı Kanunun 4. maddesinde belirtildiği üzere, diğer şirket ve donatma iştiraklerinin tüm ortaklarının, bu ortaklık nedeniyle elde ettikleri menkul sermaye iratlarını beyan ederken, sosyal güvenlik primlerini yıl içerisinde ödemek kaydıyla beyan edilecek gelirlere indirilmesi mümkün olup, söz konusu sosyal güvenlik primlerinin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

2. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde kurumlar vergisi mü-

84 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/02/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/5-13 sayılı özeldes.

85 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01/02/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-79 sayılı özeldes.

86 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/04/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-35 sayılı özeldes.

kelleflerinin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan unsurlar tadadi olarak belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Ayrıca G.V.K.'nın 41. maddesinde de ticari kazanç tutarının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan unsurlar hüküm altına alınmıştır. Buna göre söz konusu düzenlemeler uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmek suretiyle kurum kazancına ilave edilecek giderler şunlardır.

2.1. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

G.V.K.'nın "Gider kabul edilmeyen giderler" başlıklı 41. maddesi hükmü uyarınca, ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlerin, safi kurum kazancının tespitinde de hasılattan indirilmesi mümkün değildir. Anılan madde de yer alan giderler kurumlar vergisi mükellefleri arasında işlerliği, sadece eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların kendileri ile aile fertlerine yapılacak ödemelerin kurum hasılatından indirilememesi ile sınırlı olacaktır.

2.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan ancak safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan giderler hüküm altına alınmıştır. Buna göre anılan madde uyarınca kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak giderler şunlardır;

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler, Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları ile vergi cezaları ve gecikme zamları,
- Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar,
- İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarına ilişkin giderler ve amortismanlar, Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminat giderleri,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden dolayı ödenen tazminatlar,
- Alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin %50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı %100'e kadar artırmaya veya sifıra indirmeye yetkilidir⁸⁷.

87 Bakanlar Kurulu'na verilen oran belirleme yetkisi son olarak 90/1081 sayılı BKK ile % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir. Başka bir deyişle, yapılan harcamanın tamamı gider olarak düşülebilecektir. Ancak; 5727 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle 19.05.2008 tarihinden geçerli olmak üzere "31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez." hükmü getirilmiştir. Bu değişiklik 2 Seri nolu Kurumlar vergisi tebliğinin 6 numaralı bölümünün 4. Paragrafına "...19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol, alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır" şeklinde işlenmiştir. 22.09.2008 tarihinde ise Dn. Danıştay 4. Dairesi'nin 2008/3748 Esas Numaralı kararıyla anılan tebliğ'in alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden yürütülmesinin durdurulmasına oybirliği ile karar verilmiştir.

2.2.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/a) bendi uyarınca, ne şekilde olursa olsun sermaye üzerine faiz tahakkuk ettirildiğinde veya ödendiğinde söz konusu faizlerin gider olarak safi kurum kazancının tespiti aşamasında hasılatından indirilmesi söz konusu olamaz. Çünkü kurumun ortak veya sahiplerinin, işletmeye koydukları sermayenin kâr payı haricinde nemalandırılması mümkün değildir.

2.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinde; kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı, hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 11. maddesinin (1/b) bendinde ise örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmektedir.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kanunen kabul edilmeyen giderler arasında sayılmasının asıl nedeni; şirketlerin, sermaye artırımına gitmek yerine borçlanma yoluna giderek, hem ortaklar açısından daha karlı bir durum yaratılmasının hem de kurum kazancının gider yazılan faiz tutarı kadar azalmasının önlenilmesidir.

5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesi uyarınca örtülü sermaye müessesesinin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar şu şekildedir;

2.2.2.1. Örtülü Sermaye Sayılan Borçlanmalar

Örtülü sermayeye ilişkin olarak 5520 sayılı KVK'da yer alan yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, yapılan bir borçlanmanın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebilmesi bazı koşullara bağlanmıştır. Buna göre bir borçlanmanın örtülü sermaye sayılabilmesi için aşağıdaki şartların tamamının gerçekleşmesi gerekir.

Borç ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin etmelidir ve temin edilen borç işletmede kullanılmalıdır.

İşletmede kullanılan borçların hesap dönemi içerisinde herhangi bir tarihteki tutarı, kurumun öz sermayesinin üç katını aşmalıdır.

Örtülü sermayenin unsurları olarak nitelendirebileceğimiz bu şartlar aşağıdaki bölümlerde örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

i- Borcun Doğrudan veya Dolaylı Olarak Ortak veya Ortakla İlişkili Kişiden Temin Edilmesi

Örtülü sermayenin asli unsuru, borcun ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilmesidir. Eğer borç veren kişi veya kurum, ortak veya ortakla ilişkili kişi tanımına girmiyorsa örtülü sermayeden bahsedilmesi mümkün değildir. Ancak Kanun maddesinde "... doğrudan veya dolaylı olarak ..." ifadesine yer verildiğinden, yapılan bir borçlanmada dolaylı da olsa bu türden bir ilişki kurulabiliyorsa örtülü sermaye söz

konusu olabilecektir. Buna göre, borcun üçüncü kişi veya kurumlar aracılığı ile ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilmesi halinde de örtülü sermayenin varlığı ileri sürülebilecektir.

Örnek : (A) Kurumu, (B) Kurumunun %20 paylı ortağıdır. (A) Kurumu 2013 hesap dönemi içerisinde (C) kurumuna, (C) kurumu da (B) kurumuna borç vermiştir. (C) kurumu ile diğer iki kurum arasında ortaklık veya ortakla ilişkili kişi bağı yoktur.

Örnek olayda görüldüğü gibi, (B) kendisiyle ortaklık veya ortakla ilişkili kişi bağı olmayan (C)'den borç almıştır. Dolayısıyla sırf bu veri ile borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Durum bu olmakla beraber, örnek olayda borcun esasında ortak (A)'dan alındığı, (C)'nin ise aracı olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle, (B) dolaylı olarak ortağı (A)'dan borç almıştır. Bu durumda, diğer şartların da varlığı halinde yapılan borçlanma örtülü sermaye olarak değerlendirilebilecektir. Kanun maddesinde dolaylı ilişkinin açık bir tanımlaması yapılmamıştır. Bu nedenle dolaylı borçlanmalarda örtülü sermayenin varlığı tereddütlere neden olabilecek niteliktedir.

Örneğin, aracı pozisyonundaki kişi veya kurum aldığı borcu kendi işletmesinde kullanır ve belli bir süre sonra diğer kuruma borç verirse dolaylı borç temininden bahsedilemeyebilir. Bu nedenle, örnek olaydaki gibi dolaylı borç ilişkilerinde konunun objektif kriterlere göre ve net bir şekilde ortaya konması gerekir.

Aşağıdaki bölümlerde ortaklardan ve ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçlanmalar ayrı başlıklar altında irdelenmiştir.

- Kurum Ortaklarından Yapılan Borçlanmalar

Kurumların ortaklarından temin ettikleri borçlanmalar, diğer şartların da varlığı halinde örtülü sermaye sayılacaktır.

Ortaklık ilişkisi, kurumun hem ortak olduğu kurumları, hem de kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumları kapsamaktadır. Örneğin, bir kurum açısından kendisine ortak olan kişi ve kurumlar ile bu kurumun sermayesine iştirak ettiği diğer bir kurum ortaklık ilişkisi kapsamındadır.

Ortaklardan temin edilen borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesinde ortaklık payı oranının bir önemi bulunmamaktadır. Bir başka deyişle ortaklık payı ne olursa olsun, ortaklık ilişkisi içerisinde bulunan kişi ve kurumlardan yapılan borçlanmalar örtülü sermaye kapsamındadır.

Ancak, 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 aranır (KVK md. 12/4).

Örnek: (A) Kurumu, ortağı Bay (B)'den 400.000 TL borç almıştır. (B)'nin kurumdaki ortaklık payı % 4'tür. Ortaklık payının bir önemi olmadığı için diğer şartların da varlığı halinde söz konusu borçlanma örtülü sermaye sayılır.

Örnek: (E) Kurumu, % 8 hisse ile iştirak ettiği (F) kurumundan 2.000.000 TL borç almıştır. Söz konusu hisseler (F) kurumunun İMKB'de işlem gören hisseleridir.

Bu türden bir ortaklık ilişkisinde KVK'nın 12/4. maddesi gereğince en az %10 ortaklık payı arandığından, yapılan borçlanma örtülü sermaye kapsamında değildir.

- Ortaklarla İlişkili Kişilerden Yapılan Borçlanmalar

Örtülü sermaye uygulamasında, borcun temin edildiği kişi yönünden ikinci grubu ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçlar oluşturmaktadır. Kurumların ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ettikleri borçlar da diğer şartların varlığı halinde örtülü sermaye sayılacaktır.

“Ortakla İlişkili Kişi” kavramının tanımı Kanunun 12/3-a maddesinde yapılmıştır. Buna göre “ortakla ilişkili kişi” kavramı,

➤ Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu bir kurumu,

➤ Ortağın en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına ya da hisselerine sahip olduğu bir kurumu,

➤ Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

ifade etmektedir.

Fıkıradaki geçen “gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları, “kurum” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Görülebileceği gibi doğrudan ortaklık ilişkisi bulunan kişi ve kurumlardan yapılan borçlanmalarda herhangi bir pay sınırı aranmazken (İMKB'de işlem gören hisseler hariç), ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda ise en az % 10'luk bir sınır aranmaktadır. Kişi ve kurumların borç kullanan kurumlara % 10 oranından daha az sermaye, oy veya kâr payı hakkı bulunması halinde ortakla ilişkili kişi sayılması söz konusu değildir.

Örnek : (A) Kurumu, (B) Kurumundan borç almıştır. (A) Kurumunun % 5 paylı ortağı olan Bay (C) aynı zamanda (B) Kurumunun % 15 paylı ortağıdır.

Örnek olaydaki borçlanma işlemi örtülü sermaye kapsamındadır. Şöyle ki, (A) kurumunun ortağı olan (C), aynı zamanda borcun temin edildiği (B) Kurumunun % 15 paylı ortağı olduğundan (B) Kurumu (A) Kurumunun ortakla ilişkili kişisidir. Burada önemli olan borcu kullanan (A) Kurumunun ortağı (C) nin en az % 10 paylı olmak üzere (B) kurumuna ortak olmasıdır. (C)'nin (A) kurumundaki ortaklık payının ise bir önemi yoktur. Dolayısıyla (A)'daki ortaklık payının % 5 olması borçlanmanın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesine engel değildir.

Örnek : (A) Kurumunun ortağı olan (B) aynı zamanda (C) Kurumunun % 20 paylı ortağıdır. (C) Kurumu da (D) Kurumunun % 60 paylı ortağıdır. (A) Kurumu, (D) Kurumundan borç kullanmıştır. Örnek olayda doğrudan bir ilişki kurulamamakla beraber söz konusu borçlanma işlemi örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecektir.

Çünkü, ortak (B), (D) Kurumunun (% 20 x % 60 =) % 12 paylı ortağı olarak kabul edilecektir. Bu dolaylı ilişki nedeniyle (D) Kurumu, (A) Kurumunun ortakla ilişkili kişisi sayılacaktır.

ii- Borcun İşletmede Kullanılması

Ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi için gerekli şartlardan biri de temin edilen borcun işletmede kullanılması gereğidir. Temin edilen borcun aynı şartlarla diğer bir kişi veya kuruma aktarılması halinde, borcun işletmede kullanılması şartı gerçekleşmediği için örtülü sermaye söz konusu olmayacaktır.

iii- Borcun Öz Sermayenin Üç Katını Aşması

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilerek işletmede kullanılan borçların, hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla öz sermayenin üç katına kadar olan borçlanmalar hiçbir şekilde örtülü sermaye sayılmayacaktır. Ancak, bu sınır borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

Borç/öz sermaye karşılaştırması sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınacaktır.

Öte yandan, piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan borçlanmalarda vade farkları ayrıca hesaplanmış olsa dahi bu borç tutarlarının öz sermaye tutarının hesabında dikkate alınmasına gerek yoktur. Ancak, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan avanslar her ne kadar ticari işle alakalı da olsa, işletmelere finansman imkanı sağladıklarından alınan borç olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır.

2.2.2.2. Örtülü Sermaye Kapsamında Olmayan Borçlar

Kurumların ortak ya da ortakla ilişkili kişilerden yapmış olduğu ve hesap döneminin başındaki öz sermayesinin üç katını aşan borçlanmalar örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir. Örtülü sermaye uygulaması açısından gene kural bu olmakla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 12. maddesinin (6) numaralı fıkrasında örtülü sermaye mahiyetinde olmayan borçlar düzenlenmiştir. Buna göre anılan düzenleme uyarınca ortak ya da ortakla ilişkili kişilerden alınmış olmasına rağmen örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecek olan borçlar şunlardır;

i- Gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar

Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz. Buna karşılık nakdi teminat karşılığında sağlanan krediler ise borç/öz sermaye oranının hesabında işletmeye verilen borç olarak dikkate alınacaktır.

ii- Banka ve finans kurumlarından temin edilerek kullanılan 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 kullandığı borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz. Buna göre, kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan temin edip ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktardığı krediler örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmayacaktır.

iii- Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar, herhangi bir şart veya tutarla sınırlı olmaksızın örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecektir.

iv- Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bankalardan yaptıkları borçlanmalar;

3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar, örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecektir.

2.2.2.3. Örtülü Sermaye Tutarının Tespiti

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kurumların ortak ya da ortakla ilişkili kişilerden temin ettikleri borçların tamamının örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, sadece borcu alan kurumun öz sermayenin üç katını aşan kısım örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir. Buna bağlı olarak söz konusu bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Örnek : (A) A.Ş.'nin 2014 takvim yılına ait hesap dönemi başındaki öz sermayesi 400.000 TL olup, bu hesap dönemine ilişkin olarak yaptığı borçlanmalar aşağıdaki gibidir.

- Ortak (E)'den doğrudan alınan 400.000 TL,
- Ortak (F)'nin aktifine kayıtlı bir arsanın teminat gösterilmesi suretiyle Bay (Z)'den alınan 800.000 TL,
- Ortak (G)'den doğrudan alınan 600 .000 TL,
- Ortak (H) Bankasından alınan 4.000.000 TL,

Yukarıdaki verilere göre, ortak (F)'den alınan teminat karşılığı Bay (Z)'den yapılan borçlanma K.V.K.'nın 12. maddesinin (6) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınmayacaktır. (H) Bankasından temin edilen

borç ise (2) numaralı fıkra uyarınca % 50 oranında dikkate alınacaktır. Buna göre, örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınacak toplam borçlanma tutarı;

- Ortak (E)'den 400.000 TL,
 - Ortak (G)'den 600.000 TL,
 - Ortak (H) Bankasından 2.000.000 TL,
- olmak üzere toplam 3.000.000 TL olacaktır.

Kurumun hesap dönem başındaki öz sermayesi 400.000 TL olduğundan, örtülü sermaye öz sermayenin üç katının yani (3 x 400.000 TL =) 1.200.000 TL üzerindeki tutar olan 1.800.000 TL olacaktır. Söz konusu örtülü sermayenin borcu kullandıranlar açısından dağılımı aşağıdaki gibidir.

ORTAK	ÖRTÜLÜ SERMAYE ORANI	ÖRTÜLÜ SERMAYE TUTARI
Ortak (E)	$(400.000/3.000.000) \times 1.800.000$	240.000
Ortak (G)	$(600.000/3.000.000) \times 1.800.000$	360.000
Ortak (H)	$(2.000.000/3.000.000) \times 1.800.000$	1.200.000
TOPLAM		1.800.000

2.2.2.4. Düzeltme İşlemleri

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca örtülü sermaye üzerinden (kur farkı hariç) ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamaları açısından gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Öte yandan, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak söz konusu düzeltme işleminin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Buna göre, örtülü sermaye mahiyetinde değerlendirilen borçlanma işlemlerine taraf olan kurumlar nezdinde yapılacak düzeltme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar, borcu kullandıranın mükellefiyet türü ve hukuki kişiliğine bağlı olarak şu şekilde olacaktır:

2.2.2.4.1. Borç Veren Tam Mükellef Kurum Olması

Örtülü sermaye mahiyetinde olan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltilmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından düzeltme beyanamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilir.

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek; kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; TL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullandıran kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince 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 hallerde, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek durumda olmasıdır. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

2.2.2.4.2. Borç Veren Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması

Örtülü sermaye mahiyetindeki borcun; dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişiden alınmış olması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir. Ayrıca, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan faizlerin de henüz dağıtılmış bir kâr payı olmaması nedeniyle kâr payı stopajına tabi tutulması mümkün olmayacaktır.

2.2.2.5. Örtülü Sermaye İle İlgili Örnek Özelgeler

2.2.2.6.1. İlişkili kuruma verilen borçlar için örtülü sermaye tutarının tespiti ile örtülü kazanç dağıtımı⁸⁸

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum tarafından düzeltme yapabilmesi için, örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde yapılan düzeltme neticesinde bir tarihyatın olması ve bu tarihyata konu verginin de kesinleşmesi gerekmekte olup düzeltmede dikkate alınacak tutar ise kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

88 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı özeliğesi.

2.2.2.6.2. Örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden hesaplanan faizlerin KDV mevzuatı karşısındaki durumu⁸⁹

Buna göre, ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV ye tabi bulunmaktadır. Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi çerçevesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV nin de, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.2.2.6.3. Tahvil ihraç etmek suretiyle elde edilen kaynağın grup firmalarına kullandırılmasının örtülü sermaye kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği⁹⁰

Buna göre, tahvil ihraç etmek suretiyle temin edilen borcun bir kısmının, tahvilin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullanma şartlarında herhangi bir değişiklik yapmadan aynı şartlarla grup firmalarına aktarılması durumunda, işletmede kullanılan bir borçtan söz edilemeyeceğinden, bu borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı tabiidir. Ayrıca, tahvil ihraç etmek suretiyle temin edilen borcun şirket ihtiyaçları için ayrılan kısmının daha sonraki bir tarihte kalan vadeye göre yine aynı şartlarla ihtiyaç duyan grup şirketlerine aktarması halinde aktarılan bu tutar da örtülü sermaye sayılmayacaktır.

Diğer taraftan, bankadan temin edilerek aynı şartlarda grup şirketine kullanılan kredi için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre belirlenecek emsallere uygun bir bedelin alınması, kredinin aynı şartlarla kullandırılması şartının ihlali anlamına gelmeyecektir.

2.2.2.6.4. İlişkili kişiden temin edilecek ikincil sermaye benzeri borç niteliğindeki kredi faizleri üzerinden yapılacak tevkifat oranı ve faizlerin kurum kazancından indirim konusu yapılıp yapılamayacağı⁹¹

Buna göre;

- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve Bankaların Özkaynaklarına İlişkin Yönetmelik çerçevesinde Bankanızca ikincil sermaye benzeri kredinin kullanılmasına bağlı olarak yurt dışına ödenecek faizler üzerinden 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %1 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

89 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 sayılı özelgesi.

90 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06/08/2013 tarih ve 38418978-125[12-12/1]-862 sayılı özelgesi.

91 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/02/2013 tarih ve 64597866-125[30-2013]-24 sayılı özelgesi.

- Hollanda mukimi ve bankanızla ilişkili kişi konumunda bulunan ... Bank N.V.'den bankanızın kullanacağı krediye ilişkin emsallere uygun olarak belirlenmiş faizlerin kurum kazancının tespiti sırasında indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, yukarıda bahsi geçen kredi kullanma işlemi nedeniyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin şartların gerçekleşmesi durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların dağıtılmış kar payı sayılacağı, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

- Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının 11 inci maddesinin ikinci fıkrasında, faizler üzerinden alınacak vergilerin üst sınırı belirlenmiş olup, söz konusu hüküm iç mevzuatımıza göre %1'lik kesinti oranının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükümlerinin uygulanması aşamasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 11 inci maddesinin sekizinci fıkrası hükümlerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Öte yandan, sözleşme koşullarına bağlı olarak ödemiş olduğunuz kredi faizi tutarlarının bir kısmının Bankanıza iade edilmesi halinde söz konusu faiz ödemeleri üzerinden yapmış olduğunuz vergi kesintilerinin iadesine ilişkin düzeltme talebinizin Başkanlığımız Vergilendirme Grup Müdürlüğüne yapılması gerekmektedir.

2.2.2.6.5. İlişkili kişi olarak kabul edilen şirkete verilen ve ilişkili şirket tarafından örtülü sermaye olarak değerlendirilen borca isabet eden faiz tutarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması⁹²

Örtülü sermaye kullanan ilişkili kurumun bu dönemde zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahının oluşmaması halinde söz konusu kurum tarafından kar dağıtımında bulunulamayacağından, şirketiniz tarafından da bahse konu örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz gelirleri için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, borç alan kurum tarafından dağıtılmış kâr payı sayılan tutarın bu kurumun mali kârından fazla olması halinde ise Şirketinizce iştirak kazancı istisnasından yararlanılacak tutarın bahse konu kurumun mali kârı ile sınırlı olacağı tabiidir.

2.2.2.6.6. Ana Merkez Tarafından Türkiye\De Bulunan Şubeye Verilen Kredi İçin Ödenen Faiz Giderlerinin Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı, Elde Edilen Karın Ana Merkeze Aktarılmaması Halinde Stopaj Yapılıp Yapılmayacağı⁹³

Dar mükellef ortağın sağlamış olduğu krediler örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınacak olup örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri

92 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/01/2013 tarih ve 64597866-KVK-12-6 sayılı özelgesi.

93 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/05/2012 tarih ve B.07.1.GIB.4.34.16.01-KVK 3-1498 sayılı özelgesi.

ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla, örtülü sermaye şartlarının oluşması durumunda söz konusu faiz ödemeleri dar mükellef ortağa dağıtılmış kar payı sayılacak ve Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca %15 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmemesi durumunda ise söz konusu kredi karşılığında tahakkuk eden faizler esas itibarıyla dar mükellef ortağa ödenmiş sayılacağından, bu tutarlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca %10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır. Ayrıca, dolaylı olarak dar mükellef ortaktan sağlanan krediye ilişkin koşulların tespitinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin de dikkate alınmasının gerekeceği tabiidir.

Öte yandan, elde edilen karın ana merkeze aktarılmaması halinde nakden veya hesaben bir ödemedir söz edilemeyeceğinden tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

2.2.2.6.7. Şirketin ortağı olan firmaya taahhüt edilen inşaat işi dolayısıyla alınan avansların örtülü sermaye hesabında dikkate alınıp alınmayacağı⁹⁴

İlişkili kişi sayılan firmaya alt yüklenici olarak yapılacak inşaat işinde kullanılmak üzere, işe başlanmadan önce avans olarak ödenecek bedeller, istihkak bedeli olarak kabul edilmediğinden, bu iş dolayısıyla ödenecek söz konusu avansların örtülü sermaye hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, alt yüklenici olarak yapımı taahhüt edilen inşaat işinin bitirildiği kısmına ilişkin olarak ödenecek bedeller istihkak bedeli olacağından, bu istihkak bedellerinin örtülü sermaye hesabında dikkate alınmayacağı tabiidir.

2.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/c) bendinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Kanunun 13. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazançlarını tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtmış olduklarının sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı üzere, yapılan bir işlemde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olduğundan bahsedilebilmesi için şu unsurların varlığı gerekmektedir.

- İşlem, ilişkili kişiler ile yapılmalı,
- İşlem, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden yapılmalıdır.

⁹⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-12-2-265 sayılı özeliği.

2.2.3.1. Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı

5766 sayılı Kanun⁹⁵ ile KVK'nın 13. maddesine (7) numaralı fıkra olarak eklenen hükme göre; tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığına kabulü hazine zararının doğması şartına bağlıdır.

Madde hükmü 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, 2008 hesap döneminin başından itibaren, (7) numaralı fıkrada sayılan kurumlar arasında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirilen yurt içindeki işlemlerde; yukarıda TFYÖKD'nin unsurları başlığı altında sıralanmış olduğumuz unsurların yanı sıra, bu işlemler nedeniyle hazine zararının doğmuş olması şartının da aranması gerekmektedir.

KVK'nın 13/7. maddesine göre; Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

5766 sayılı Kanunla, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde kazancın örtülü olarak dağıtıldığına kabulü için hazine zararı şartı getirilmiş olmakla beraber, bu şartın arandığı işlemler sınırlandırılmıştır.

Hazine zararı şartı, ilişkili kişi kapsamındaki tüm kişi ve kurumlar arasındaki değil; sadece, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında yapılan işlemler için aranılmaktadır.

İlişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde, hazine zararının aranıp aranmaması konusunda, işlem türü yönünden herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Dolayısıyla; tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirilen, alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin tamamında hazine zararı şartı aranacaktır.

KVK'nın 13. maddesinin hazine zararı şartına ilişkin (7) numaralı fıkrasında, ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen yurt içindeki işlemlerde, bu şartın aranacağı belirtilmektedir.

Dolayısıyla, konu işlem yeri bakımından ele alındığında, yurt içi işlemler için hazine zararı şartı aranırken, yurt dışı işlemlerde ise bu şart aranmaksızın işlemin TFYÖKD kapsamında değerlendirilebileceği sonucu çıkmaktadır.

2.2.3.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olabilecek İşlemler

KVK'nın, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını tanımının yapıldığı 13. maddesinin 1. fıkrasında genel olarak "*mal veya hizmet alım ya da satımı*" ifadesine yer verildikten sonra, hangi işlemlerin mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği açıklanmıştır. Söz konusu fıkra hükmüne göre; alım, satım,

95 06.06.2008 tarih ve 26898 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

Dolayısıyla, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden yapılan şu işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilecektir.

- Alım-Satım işlemleri,
- İmalat ve inşaat işlemleri,
- Kiralama ve kiraya verme işlemleri,
- Ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri,
- İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler.

2.2.3.3. İlişkili Kişi Kavramı

Transfer fiyatlandırması uygulaması açısından kurumların tüm mal ve hizmet alım-satım işlemlerine uyguladıkları oranların emsallere uygun olması gerekmeyip sadece ilişkili kişilerle yapmış oldukları işlemlere uyguladıkları oranların emsallere uygun olması gerekmektedir. Anılan uygulama açısından “ilişkili kişi” kavramı, 5520 sayılı K.V.K.’nın 13. maddesinin (2) numaralı fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre;

- Kurumların kendi ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurum ortaklarının eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil kan bağı olanlar ve sihri hisisimleri,

ilişkili kişi sayılır.

Fıkarda geçen “gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; “kurum” ifadesi ise sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Öte yandan kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

2.2.3.4. Emsallere Uygunluk İlkesi

5520 sayılı K.V.K.’nın 13. maddesinin (4) numaralı bendi uyarınca emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Anılan düzenleme uyarınca emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespit yöntemleri şunlardır;

i- 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.

ii- 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.

iii- 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 ulaşılabilmektedir. 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 ulaşılabilmektedir.

iv- Diğer Yöntemler

Madde gerekçesine göre; mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde yer alan Kar Bölüşüm Yöntemi ve İşleme Dayalı Net Kar Marjı yöntemini de kullanabileceklerdir. Bahse konu tebliğde yer alan açıklamalara göre; Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almakta, İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ise mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntem olarak tanımlanmaktadır.

v- Mükelleflerin Hangi Yöntemi Uygulayacakları

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde yukarıda açıklanan yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, seçtikleri yönteme göre emsallere uygun fiyat ya da bedeli kendileri belirleyeceklerdir. Karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yöntemlerinden hiç birisi emsallere uygun fiyat ya da bedel tespitine uygun değilse mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile emsallere uygun fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme için, söz konusu üç yöntemle göre de tespit yapılabilmesinin mümkün olmaması gerekmektedir.

İlgili Kanun maddesinin gerekçesinde, bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası olmadığı belirtilmektedir. Gerekçeye göre; uygulama kistası, "işlemin niteliğine en uygun yöntemdir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani "işlemin niteliğine en uygun yöntem" ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır.

Öte yandan, maddenin (5) numaralı fıkrası ile, mükelleflere ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlere ilişkin olarak uygulayacakları yöntemi Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirleme imkanı sağlanmaktadır. Buna göre, uygulaması gereken yöntem konusunda tereddüdü olan mükellefler Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için anlaşma yoluyla yukarıda açıklanan yöntemlerden hangisini kullanacaklarını tespit edebileceklerdir. Tespit edilen yöntem 3 yılı aşmamak üzere, anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşıyacaktır. Dolayısıyla, belli koşullar altında tespit edilen yöntemle göre yapılan işlemler vergi incelemelerinde eleştiri konusu yapılmayacaktır.

Ayrıca dikkat edilmesi gereken bir husus da, emsallere uygun fiyat veya bedellerin tespitinde, söz konusu yöntemlere başvurulurken öncelikle, mükellefin kendisinin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel, yani iç emsallerin karşılaştırmaya esas ölçü olarak dikkate alınması gerektiridir. İç emsalin hiç olmaması veya güvenilir olmaması halinde ise benzer nitelikteki kurumların işlemleri yani dış emsaller karşılaştırmada esas alınabilecektir.

2.2.3.5. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İle Anlaşma Usulü (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin (5) numaralı fıkrası ile de, mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyecekleri yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapmaları olanağı getirilmiştir.

Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükelleflerin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunmaları mümkündür.

Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden baş-

layarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

TFYÖKD Hakkında 2007/12888 Bakanlar Kurulu Kararında da; peşin fiyatlandırma anlaşmasının temel amacının, mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmek olduğu belirtilmiştir.

i- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Kapsamı

TFYÖKD Hakkında 2007/12888 BKK'nın, 2008/13490 Sayılı B.K.K.'nın 1. maddesiyle değişik 15. maddesine göre; peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede, 01.01.2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 01.01.2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvuruları mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, 01.01.2009 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyette bulunmayan tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin birbirleriyle ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemlere ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvuruları mümkündür.

ii- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Süreci

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlamaktadır. Mükellefler söz konusu başvuru ile birlikte, gerekli bilgi ve belgeleri İdare'ye sunmak zorundadırlar.

Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunan mükelleflerce iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edilebilir. İdarenin, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirmesi sonucu birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğini tespit etmesi durumunda, ilgili ülke veya ülkelerle anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapması mümkün bulunmaktadır.

Mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusundaki başvurusu ile ilgili olarak İdare tarafından yapılacak değerlendirme aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir:

- Ön Değerlendirme

Yapılan başvuru, sunulan bilgi ve belgelerle birlikte İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulur.

İdare, mükellefin yaptığı başvuruda yer alan bilgi ve belgeler üzerinden peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını, ne tür bilgilere ihtiyaç olduğunu tespit etmek amacıyla bir ön değerlendirme yapar.

Söz konusu başvuruda yer alan bilgi ve belgelerin yeterli bir değerlendirme yapma olanağı sunmaması halinde, İdare mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir veya mükellef ile görüşme yapabilir.

Bu tür bir ön değerlendirme yapılması, mükellef ile İdare arasında kesin olarak bir peşin fiyatlandırma anlaşması yapılacağı anlamına gelmemektedir.

- Analiz

Gerekli veriler tamamlandıktan sonra, karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltimlerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların değerlendirilmesi yapılır.

- Anlaşmanın Kabulü veya Reddi

İdare yapılan analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir. İdare'nin başvuruyu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının süresi en fazla 3 yıl olup, söz konusu anlaşma imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade edecektir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin sürecin her aşamasında, mükellef ile karşılıklı bilgi ve görüş alışverişinde bulunulur. Ayrıca, yapılan her anlaşma yalnızca ilgili mükellefe özgüdür ve bu mükellefi ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, yapılan anlaşmaların başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.

İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellef ya da mükelleflerin incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilecektir.

İdare, mükellefin söz konusu koşullara uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı yıllık rapor üzerinden takip edecektir.

Söz konusu raporun, anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyanname sinin verilme süresi içinde belirlenen formata uygun olarak hazırlanarak bir yazı ekinde İdare'ye gönderilmesi gerekmektedir.

- Anlaşmanın Yenilenmesi

Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilir. Bu durumda mükellef anlaşma süresinin bitiminden en az dokuz ay önce İdare'ye başvurmalıdır. Mükellef başvurusunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılması gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgeleri sunmalıdır.

İdare söz konusu başvurunun incelenmesi sonucunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımların devam ettiğine ve tespit edilen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini karşıladığına karar verirse, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir. Bununla birlikte, İdare, anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve varsayımların değiştiğine ya da farklı bir yöntem tespit edilmesi gerektiğine karar verirse, mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekir.

- Anlaşmanın Revize Edilmesi

İdare ile mükellef arasında imzalanmış ve yürürlükte olan bir peşin fiyatlandırma anlaşması aşağıdaki durumların gerçekleşmesi halinde revize edilebilir:

Anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi,

Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşma-
da belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi,

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dahil, yasal düzenlemelerde anlaş-
mayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi,

İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke idaresinin /
idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması.

Mükellef, İdare ile imzaladığı peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesi amacıyla İdare'ye başvurabilir. Söz konusu başvuruda mükellef, anlaşmanın revize edilmesi talebinin nedenlerini de içerecek şekilde gerekli bilgi ve belgeleri İdare'ye ibraz etmek zorundadır. Anlaşmanın revize edilmesi hususunun İdare tarafından kabul edildiği durumda, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. İdarenin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda anlaşma aynen devam edecektir. Ancak mükellef yukarıda yer alan nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteyebilir. Bu durumda, İdare anlaşmayı iptal edebilir.

Mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesine ilişkin nedenler İdare tarafından da tespit edilebilir. Anlaşmanın revize edilmesi konusunda taraflar anlaşmaya varırsa, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. Mükellefin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda İdare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal edebilir.

Anlaşmanın iptal edildiği durumlarda iptal kararının verildiği tarihten itibaren anlaşma hükümleri geçerliliğini kaybeder.

- Anlaşmanın İptali

Aşağıda belirtilen durumlarda, İdare mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edebilir ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebilir:

Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması,

Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi.

Diğer taraftan, anlaşma süresince her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde İdare'ye gönderilmesi gereken Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Raporun zamanında ibraz edilmemesi durumunda, mevcut anlaşma, söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilebilir.

iii- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme

TFYÖKD Hk. 2007/12888 BKK'nın 17. maddesine göre, peşin fiyatlandırma anlaşması için İdare'ye başvuruda bulunan mükelleflerin sunmaları gereken temel bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

➤ Yazılı Başvuru, [Yazılı Başvuru'da anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alır.]

➤ Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

➤ Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar),

➤ Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

➤ İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

➤ Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,

➤ Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,

➤ İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,

➤ Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

➤ İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,

➤ Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,

➤ İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

➤ Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Öte yandan, İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak anlaşma müddeti boyunca her yıl hazırlanacak olan "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor" içerisinde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunda yer alan unsurlara da yer verilmesi gerekmektedir.

2.2.3.6. Transfer Fiyatlandırmasında Yıllık Belgelendirme

KVK'nın 13. maddesinin (3) numaralı fıkrasına göre; emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Dolayısıyla, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar bu hesaplama ve belgeler olduğundan, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

Belgelendirmede amaç, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesidir. Bu nedenle mükellefler tarafından, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutulması zorunludur.

i- Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak "*Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form*"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyanamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

ii- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

İlişkili kişilerle yapılan işlemlere yönelik olarak, kurumlar vergisi mükelleflerince doldurulması gereken Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formun yanı sıra; 2007/12888 sayılı BKK ile yine kurumlar vergisi mükellefleri için ilişkili kişilerle yapılan bazı işlemlerin raporlandırılması zorunluluğu getirilmiştir.

Buna göre; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak "*Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu*"nu hazırlamaları gerekmektedir. Raporun kurumlar vergisi beyanamesinin verilme süresine kadar hazırlanması zorunlu olup, beyanname ekinde vergi dairesine verilmesine ise gerek yoktur. Ancak hazırlanan raporun, beyanname verme süresi sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Öte yandan, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de 01.01.2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu kurumlar vergisi beyanamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Dolayısıyla, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2008 tarihinden itibaren yurt dışı şubeleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de söz konusu tarihten itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlayacaklardır. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca Rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

2.2.3.7. Düzeltme İşlemleri

5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinin (6) numaralı fıkrası uyarınca tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Ancak, örtülü kazanç dağıtım yapılan kurumlarda bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Söz konusu kâr payının başka bir kuruma aktarılmış olması durumunda, bu kazanç iştirak kazancı olarak değerlendirilecek olup, kâr payının dar mükellef kuruma, gerçek kişilere, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kuruma aktarılmış olması (örtülü kazanç dağıtımının gerçek kişilere yapılması) halinde, bu kâr payının net kâr payı olarak kabul edilerek bu tutarın brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

2.2.3.8. Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Örnek Özelgeler

2.2.3.8.1. Şirket aktifindeki arsanın ortaklara satılması durumunda hangi değer üzerinden fatura düzenleneceği⁹⁶

Firmaların aktifinde kayıtlı bulunan arsaları ortaklara satılması işleminde satış bedelinin emsallere uygun olması gerekmektedir. Söz konusu satış bedelinin tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü madde hükmü ile anılan Tebliğde yapılan açıklamalara göre işlemin mahiyetine en uygun yöntemin kullanılacağı tabiidir.

2.2.3.8.2. Elde edilen gelirin alım miktarına bağlı olarak değişen oranlarda bir bölümünün şirkete üye olan gruplara aktarılması⁹⁷

Şirketin ortağı birlik ve derneklerin üyelerinin Şirketçe oluşturulan satın alma organizasyonuna üye olmaları sonucu alınan üyelik bedeli ile yine aynı dernek ve birliklerin üyelerinin emtia alışlarını Şirket satın alma sistemi üzerinden yapmaları nedeniyle, mal ve hizmet tedarikçisi firmalardan elde edilecek komisyon gelirinin Şirket tarafından kurum kazancınıza dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmekte olup Şirketin ortağı birlik ve derneklerin üyelerinin ortak satın alma sistemi üzerinden yapacağı alımlar sonucu Şirket tarafından elde edilen komisyon gelirinden bir bölümünün, alım miktarına bağlı olarak değişen oranlarda Şirket ortağın dernek ve birlik-

96 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22/05/2013 tarih ve 84098128-125[6-2012/887]-319 sayılı öznelgesi.

97 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/02/2013 tarih ve 62030549-KVK 6-218 sayılı öznelgesi.

lere prim olarak ödenmesi halinde bu tutarların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin birinci bendi uyarınca safı kazancının tespitinde genel gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Şirket tarafından ortağı dernek ve birliklere ödenen primler, bir organizasyona bağlı ticari faaliyet olarak değerlendirilecek olup bu faaliyet dolayısıyla dernek ve birliğe ait iktisadi işletme oluşacağından bu iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekecektir.

Ayrıca, Şirketin ortakları ile yaptığı mal ve hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin (prim, komisyon vb.) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi gereğince emsallere uygun olması gerekmektedir.

2.2.3.8.3. İlişkili kişilere yapılacak tahvil ve bono satışlarında faiz oranının belirlenmesi⁹⁸

Firmaların ilişkili kişilere tahsisli satış yöntemi kullanarak satışını gerçekleştirecekleri bono ve tahvillere ilişkin faiz oranlarının emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, satışı yapılacak bono ve tahvillere ilişkin faiz oranının tespitinde 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen usuller ve 1 ve 2 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde işlemin mahiyetine en uygun yöntemin kullanılması gerekmektedir.

Ayrıca; söz konusu ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin yurtdışı işlemleri olması veya bu ilişkili kişilerin serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerden olması halinde, faiz oranının belirlenmesi hususunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak "Peşin Fiyatlandırma Anlaşması" yapılması da mümkündür.

2.2.3.8.4. Grup şirketlerine ödünç para verilmesi işleminde uygulanacak faiz oranının tespiti⁹⁹

Firmaların, grup şirketlerine ödünç para verme işleminde uygulayacağı faiz oranının, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde hüküm altına alınan yöntemlerin veya bu yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma imkanı yoksa, işlemlerin mahiyetine uygun şirketçe öngörülen diğer yöntemlerin kullanılması suretiyle belirlenmesi mümkündür.

2.2.3.8.5. Şirket ortaklarına ödenen ücretlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği¹⁰⁰

Kurumların kendi ortakları ilişkili kişiler arasında sayıldığından, şirket ortaklarına hizmetleri karşılığı olmak kaydıyla emsaline uygun olarak ödenecek ücretin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, şirket tarafından ortaklarına emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak ücret ödenmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla

98 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[13-12/1]-835 sayılı özeldesesi.

99 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-568 sayılı özeldesesi.

100 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-242 sayılı özeldesesi.

örtülü kazanç dağıtılması hakkındaki hükümlerinin uygulanması ve emsaline göre fazla ödenen tutarın kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılmayacağı tabiidir.

Öte yandan, söz konusu ücret ödemeleriyle ilgili olarak muvazaalı bir durumun tespit edilmesi durumunda, gerekli cezai işlemlerin uygulanacağı tabiidir.

2.2.4. Yedek Akçeler

İhtiyat akçeleri; kurumlar vergisi mükelleflerinin Türk Ticaret Kanunu, kurumların özel kanunları veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre muhtelif adlarla zorunlu ya da ihtiyari olarak kardan ayırdıkları meblağlar olup, böylelikle işletme bünyesinde elde edilen karın bir kısmı dağıtılmayıp, işletme içinde alıkonulmaktadır. 5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/ç) bendi uyarınca kurumların her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayırmış oldukları yedek akçelerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Söz konusu yedek akçelerin Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayrılmış olması durumunda dahi safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

2.2.5. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ve Cezalar

5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/d) bendi uyarınca anılan Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre ödenen gecikme faizi ile pişmanlık zammının kurum kazancından indirimi mümkün değildir. Ayrıca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin olarak hesaplanan tecil faizleri de bu kapsamda olup kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmak zorundadır.

2.2.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında İhraç Edilmesinden Doğan Zararlar

5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/e) bendi uyarınca kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyon ve benzeri giderlerin, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

2.2.7. Deniz ve Hava Taşıtlarına İlişkin Giderler

Bilindiği üzere G.V.K.'nın 40. maddesinin (5) numaralı bendine göre; genel olarak kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır. Buna karşılık 5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/f) bendinde kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

2.2.8. Maddi ve Manevi Tazminat Giderleri

5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinin (1/g) bendi uyarınca sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

2.2.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillere İlişkin Tazminatlar

Kurumlar vergisi mükelleflerinin basın yoluyla işlemiş oldukları fiillerden ya da radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

2.2.10. Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait Reklam ve İlan Giderleri

KVK'nın 11. maddesinin (1-ı) bendinde; her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiş ve Bakanlar Kurulu'na bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiştir.

90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile söz konusu oran **sıfır** olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili BKK yönünden alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin kurum kazancından indirilmesine engel yoktur.

Ancak, 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun¹⁰¹ ile değiştirilen, 4207 sayılı Kanun'un 4. maddesinin 11. fıkrasında "*193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41' inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez.*" denilmektedir. Söz konusu madde Kanunun yayım tarihi olan 19.01.2008 tarihinden 4 ay sonra, yani 19.05.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu giderlerin kurumlar vergisi karşısındaki durumu ile ilgili olarak, 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6. bölümünde yapılan açıklama ile 1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili kısmı Kanun hükmüne paralel olarak değiştirilmiştir.

2 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6. bölümünde, 5727 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe atıfta bulunularak, 19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı açıklaması yapılmıştır.

2 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin söz konusu düzenlemeyi içeren 6. bölümünün iptali ve yürütmesinin durdurulması istemiyle açılan dava sonucunda, Danıştay tarafından Tebliğde yer alan düzenlemenin, her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri yönünden yürütmesinin durdurulması kararı verilmiştir.¹⁰² Danıştay'ın söz konusu kararında; tamamen tütün ve tütün mamulleriyle ilgili düzen-

101 19.01.2008 tarih ve 26761 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

102 Danıştay 4. Daire Başkanlığının 22.09.2008 tarih ve 2008/3758 Esas No.lu Kararı

lemeler içeren bir kanunda yer alan söz konusu kısıtlamanın alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerini kapsadığının düşünülemediği, bu nedenle dava konusu düzenlemenin (2 no.lu KV Genel Tebliğinin 6. bölümü) 4 ve 6. paragraflarında alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin de kısıtlama kapsamında olduğunun belirtilmesinin açıkça kanuna aykırı olduğu açıklamasına yer verilmiştir. Yürütmeyi durdurma kararından sonra Danıştay 4.Dairesi Başkanlığının 25.10.2010 tarih ve Esas No:2008/3758, Karar No:2010/5217 sayılı Kararı ile iptal tebliğin söz konusu bölümleri iptal edilmiştir.

Danıştay'ın söz konusu kararından sonra, kamuoyunda alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının kurum kazancından indirilebileceği yönünde yaygın bir kanı oluşmuştur. Ancak, hemen belirtmek gerekir ki Danıştay tarafından yürütmesi durdurulan düzenleme 2 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümüdür. Oysa, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin kurum kazancından indirilememesinin dayanağı Tebliğdeki açıklama değil, 4207 sayılı Yasa hükmüdür. Tebliğ ile yeni bir düzenleme yapılmamış veya kısıtlamaya gidilmemiş, sadece söz konusu giderlerin anılan Yasa hükmü uyarınca gider olarak kabul edilemeyeceği açıklaması yapılmıştır. Tebliğin ilgili bölümünün yürütmesinin durdurulması bir tarafa, bu şekilde bir Tebliğ hiç çıkarılmamış olsa bile 4207 sayılı Kanunun ilgili hükmü göz önünde bulundurulduğunda söz konusu giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Zira, yukarıda da belirttiğimiz gibi, düzenlemenin dayanağı Tebliğ değil, Kanun hükmüdür. Dolayısıyla, Tebliğde yer alan düzenlemenin yürütmesinin durdurulmasına ilişkin Danıştay kararının, Kanun hükmünün uygulanması yönünden herhangi bir etkisi olmayacaktır.

Bu nedenle, 4207 sayılı Kanunun 4/11. maddesinde yer alan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı yönündeki düzenleme yürürlükte olduğu sürece, söz konusu giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Kaldı ki, söz konusu iptal kararı daha sonra Maliye Bakanlığı tarafından teyiz edilmiş ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da 28.09.2011 tarih ve E:2011/296 K:2011/549 sayılı kararıyla, Danıştay 4. Dairesi kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar vermiştir. DVDDK tarafından verilen bu karar sonrası 2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 4. ve 6. bölümleri tekrar yürürlüğe girmiştir.

2.2.11. Yabancı Kaynakların Özkaynağı Aşan Kısımına İlişkin Finansman Giderleri

Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaz. Fakat, hali hazırda Bakanlar Kurulunca bu konuda belirlenmiş bir oran bulunmamaktadır.

2.3. DİĞER KANUNLARA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları Katma Değer Vergisi ile indirilecek Katma Değer Vergisi'ni gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indiremeyecekleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde, ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere, bu kanunun I ve IV sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan alınan motorlu taşıtlar vergisi ve cezalar ile gecikme zamları, Gelir ve Kurumlar Vergileri matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun¹⁰³ "Primlerin ödenmesi" başlıklı 88. maddesine göre; Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılması mümkün değildir.

Söz konusu primler gecikmeli olarak ödendiği takdirde ise ilgili oldukları dönemde değil, ödendiği dönemde gider olarak dikkate alınacaktır.

Ancak, Aralık ayına ait primlerin kanuni süresi olan izleyen yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından gider olarak kabul edilecektir.

2.4. KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER NİTELİĞİNDE OLAN DİĞER GİDERLER

5520 sayılı K.V.K.'nın 11. maddesinde yer almamasına karşın, bazı giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Kurum kazancından indirilmesi mümkün olmayan giderlerden bir kısmı aşağıdaki gibidir;

- Çalınma, kaybolma ve dolandırıcılık nedenleriyle doğan zararlar,
- Vadeli çekler için hesaplanan reeskontlar ile mevcut borç senetlerini reeskonta tabi tutmayıp, buna karşın alacak senetlerinin reeskonta tabi tutan kurumların hesapladıkları reeskontlar,
- İşletmede çalışan personelin ölümü durumunda ailesi ve çocuklarına kanuni zorunluluk olmaksızın verilen yardımlar,
- Vefat ilanları karşılığında verilen meblağlar ve çelenk masrafları,
- Uğraş konuları ile ilgili dernek veya birliklere ödenen masrafa katılma payları
- Bir başka kişi veya kurum adına düzenlenmiş belgelere istinaden yapılan giderler,
- Yasal olarak azami had belirlenmiş giderlerde belirlenen hadleri aşan kısım (azami oranının üzerindeki herhangi bir oranda ayrılan amortismanlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/8. maddesinde hüküm altına alınan haddin üstünde ödenen sendika aidatları vb.)
- Kanunen yasaklanmış faaliyetlerin yapılmasından kaynaklanan giderler (Rüşvet, yasa dışı örgütlere yapılan bağış ve yardımlar vb.)
- Maliyet olarak dikkate alınması gereken harcamaların doğrudan gider yazılması

- Dönemsellik ilkesi gereği cari yıl haricindeki geçmiş veya gelecek yıllara ait giderler,
- 5520 sayılı K.V.K.'nın 10. maddesinde belirtilen usul ve esasların dışında yapılan bağışlar,
- Kanunlarda düzenlenen özel haller hariç olmak üzere belgelendirilemeyen giderler
- Kıdem tazminatları karşılıkları,
- Nedeni bulunamayan sayım ve tesellüm noksanları,
- Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiş bulunan karşılıklar.

2.5. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

2.5.1. Fark işçilik tutarının kurum kazancının tespitinde gider olarak kaydedilip edilemeyeceği¹⁰⁴

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından reşen tahakkuk ettirilen sigorta primleri, fiilen bu Kuruma ödendiği tarihte gider olarak dikkate alınabilecek olup bu şekilde hesaplanan sigorta primleri nedeniyle söz konusu kuruma ödenen para cezaları ile gecikme zamları ve faizlerin kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.5.2. Grup şirketlerine ortaklığı bulunan şirket müdürlerine genel merkezce belirlenen dağıtım anahtarına göre ödenen ücretlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği¹⁰⁵

Şirket müdürlerine ödenen ve ana merkezce tespit edilen dağıtım anahtarına göre belirlenerek grup şirketlerine fatura edilen ücretlerin böyle bir hizmetin alınıyor olması halinde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmakla birlikte, söz konusu ücretlerin ödendiği müdürlerin ilişkili kişi olarak değerlendirilmesi halinde yapılan ödemenin Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde tanımlanan emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmiş olması gerekmektedir olup aksi takdirde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı kabul edilerek anılan Kanun maddesi çerçevesinde işlem tesis edilmesi gerekecektir.

Genel Merkezlerin bulunduğu ülkelerle Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olmaması halinde müdürlere yapılan ücret ödemeleri iç mevzuatımıza göre değerlendirilerek bu ödemelerden genel hükümler çerçevesinde Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine istinaden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir. Ülkelerle Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olması halinde ise anlaşmada yer alan hususlara göre değerlendirme yapılması gerekmektedir.

104 Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05/08/2013 tarih ve 18008620-2011-721-8-79 sayılı özeldesesi.

105 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/05/2013 tarih ve 62030549-KVK 6-742 sayılı özeldesesi.

2.5.3. Vergi İnceleme Raporuna istinaden tarh edilen ve 6111 sayılı Kanun kapsamında ödenen kurum stopajının kurum kazancından indirimi¹⁰⁶

Vergi inceleme raporlarına istinaden tarh edilen ve 6111 sayılı Kanununun 4 üncü maddesi kapsamında yapılandırılarak tamamen ödenen kurumlar vergisi kesintilerinin, ödemenin yapıldığı yılın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Öte yandan, 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan vergi asılları dışında kalan cezaların, gecikme faizlerinin ve/veya TEF/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanan tutarların ise kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

2.5.4. Finansal kiralamaya konu taşıtlar ve taşınmazlara ilişkin vergiler ile kiracıdan kaynaklanan cezaların kiracıya yansıtılarak giderleştirilmesi¹⁰⁷

Finansal kiralama faaliyeti çerçevesinde kiralanan gayrimenkuller için ödenen emlak vergileri ile kiralanan mallar için ödenen sigorta primlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olup söz konusu ödemelerin sözleşmeye istinaden kiracılara yansıtılması halinde bu tutarların kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Öte yandan, faaliyet konusu münhasıran taşıtların kiralınması olmayan finansal kiralama şirketlerinin ödemiş olduğu motorlu taşıtlar vergisi ile kiracıların kusurlarından kaynaklanan muhtelif cezalara ilişkin ödemeler kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. Ancak söz konusu ödemelerin kiracılara yansıtılması durumunda kiracılar tarafından Şirketinize yapılacak ödemelerin kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmektedir.

2.5.5. Şirketçe ödenen mahkeme harcı, avukatlık ücreti ve faizin gider olarak gösterilip gösterilmeyeceği¹⁰⁸

Asliye Hukuk Mahkemesinin Kararına istinaden ödenecek mahkeme harcı, avukatlık ücreti ve faiz tutarı, işle ilgili olması ve kurumun kendisinin, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından doğmamış bulunması şartıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

2.5.6. İş kazaları sonucunda ödenen tazminatların gider yazılıp yazılmayacağı¹⁰⁹

Ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine göre yapılması şarttır. İşle ilgili olmayan veya işle ilgili olsa dahi kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar gider yazılamaz.

106 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/01/2013 tarih ve 64597866-125[6-2013]-2 sayılı özeldgesi.

107 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06/07/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-2075 sayılı özeldgesi.

108 Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-721-15-32 sayılı özeldgesi.

109 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-244 sayılı özeldgesi.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, meydana gelen iş kazaları sonucunda;

- Kaza geçiren iş görene veya bunun varislerine şirketinizin kusurundan dolayı mahkeme kararına göre ödenen tazminatlar ve faizleri ile,

- Gerek bir iş akdi veya toplu iş sözleşmesi hükümlerine istinaden anlaşmak suretiyle, gerek hiçbir akde veya sözleşmeye bağlı olmaksızın doğrudan sulh yoluyla ödenen tazminatlar

Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

2.5.7. Sözleşmeye istinaden kesilen cezanın indirim konusu yapılması için fatura düzenlenmesinin şart olup olmadığı¹¹⁰

Mükellefler tarafından yapılan ödeme, sözleşmede ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlardan olduğu takdirde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu itibarla, bir mal teslimi veya hizmetin karşılığını teşkil etmeyen veya buna bağlı olarak ortaya çıkmayan dolayısıyla malın süresinde teslim edilmemesi nedeniyle sadece sözleşme şartlarına uyulmaması sonucu ortaya çıkan tazminatlar katma değer vergisinin konusuna girmediğinden, tazminat tutarı üzerinden katma değer vergisi hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Şirketlerin alım sözleşmesinde belirtilen şartların yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde sözleşme hükmü gereğince karşı şirketten tahsil edilen cezai müeyyide, mal teslimi veya hizmet ifası kapsamında değerlendirilmese dahi tahsil edilen tutar için fatura düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, söz konusu ceza ödemesi karşılığında fatura düzenlenmemesi durumunda; bu ödemenin, söz konusu sözleşme, ödemeye dair makbuz, dekont vb evrak ile tevsik edilmesi gerekmekte olup bu belgelerin muhafaza ve istenildiğinde ibraz edileceği tabiidir.

3. ZARAR MAHSUBU

Kurumlar vergisi mükellefleri, bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları hasılatlarından G.V.K.'nın 40. maddesinde yer alan gider unsurları ile birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinde yer alan gider unsurlarını indirmek suretiyle kurum kazançlarını belirlemektedirler. Diğer taraftan anılan Kanunun 9. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri;

- Geçmiş yıllara ait zararları,
- Devralınan veya tam bölünme suretiyle bölünen kurumlara ait zararları,
- Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararları,

kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilmektedir. Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin zarar mahsubu uygulamasından yararlanabilmesine ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

¹¹⁰ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-240 sayılı özeldesesi.

3.1. GEÇMİŞ YIL ZARARLARI İLE DEVRALINAN VEYA BÖLÜNEN KURUMLARA AİT ZARARLARIN MAHSUBU

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Zarar mahsubu" başlıklı 9. maddesinin (1/a) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri beş yıldan fazla nakledilmemek kaydıyla geçmiş yıllara ait kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan zararları, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Geçmiş hesap dönemlerinde oluşan zararların mahsubunda, söz konusu zararların en önceki hesap dönemi zararından başlayarak sırasıyla mahsup edilmesi gerekmektedir. Geçmiş yıllara ait zararların mahsubunun, yıl atlanmaksızın, mahsup imkânının doğduğu hesap döneminde yapılması gerekmektedir. Mahsup imkânının olduğu dönemlerde mahsup edilmeyen zarar tutarlarının sonraki dönemlere ait kazançlardan düşülmesi mümkün olmayacaktır.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-491 sayılı özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"2005 ve 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim imkanı olduğu halde kurum kazancından indirilmeyen 2004 yılı zararının, 2008 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün olmayıp 2005 ve 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinin düzeltilmesi yoluyla da indirimi mümkün değildir."

Ayrıca mezkur Kanunun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin geçmiş yıl faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan zararların mahsup imkanı 5 yıl ile sınırlı olup, herhangi bir tutar sınırı bulunmamaktadır. Buna karşılık devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını belirli bir tutar ile sınırlı olarak mahsup imkanına sahip bulunmaktadır. Buna göre devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

➤ Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları

➤ Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararlarını,

kazançlarından indirebileceklerdir.

Devralınan veya tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen kurumlara ait zararların mahsubunda esas alınacak öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Buna göre devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

➤ Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

➤ Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi,

gerekmektedir.

5422 sayılı K.V.K.'nın mükerrer 14. maddesinde devralınan kurumlara ait zararların mahsup konusu yapılabilmesi için, "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartı bulunmaktaydı. Buna karşılık 5520 sayılı K.V.K.'nın 9. maddesinde "aynı faaliyette bulunma" şartı getirilmiştir. Buna göre devralan kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl süreyle, devralınan veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu bulunmaktadır. Buna bağlı olarak vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir.

Zarar mahsubuna ilişkin şartların ihlal edilmesi durumunda zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

Diğer taraftan 25.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (9) numaralı fıkrasında, "Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2010 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, mükellefler, matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2010 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir. Söz konusu zararların diğer yarısı ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilmeye devam edilecektir.

Örneğin; Bir kurumlar vergisi mükellefinin matrah artırımında bulunduğu 2009 yılı zararı 10.000 TL ise, 2010, 2011, 2012 ve 2013 yıllarında zarar beyanı nedeniyle zarar mahsubundan yararlanmadığı varsayımıyla Nisan 2014'te vereceği kurumlar vergisi beyannameesinde 2013 yılına ilişkin olarak beyan edeceği kazancından 2009 yılı zararı olarak düşebileceği azami tutar $10.000 / 2 = 5.000$ lira olacaktır.

3.2. YURT DIŞI ZARARLARIN MAHSUBU

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükellef olarak adlandırılmakta ve gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. 5520 sayılı K.V.K.'nın 9. maddesinin (1/b) bendinde kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, beş yıldan fazla nakledilmemek kaydıyla belirli şartlar altında yurt dışı zararların kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna olan kazançlardan doğan zararlar ile ilgili olarak zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Örneğin; tam mükellef kurumların yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlar mezkur Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye’de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye’deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır.

Örneğin, 2010, 2011, 2012 ve 2013 hesap dönemlerinde kâr edip, 2014 hesap döneminde zarar eden mükellef kurumun, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde 2014 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlarını, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, indirim konusu yapmaları mümkündür. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur. Buna karşılık faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile gelir tablosunun, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

Örneğin; (ABC) A.Ş.’nin 2013 ve 2014 yıllarındaki yurt içi ve yurt dışı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir:

Yıllar	Yurt dışı faaliyet sonucu (TL)	Yurt içi faaliyet sonucu (TL)
2013	400.000 TL (Zarar)	300.000 TL (Kazanç)
2014	700.000 TL (Kazanç)	600.000 TL (Kazanç)

Mükellef kurum 2013 yılında yabancı ülkede vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesinde 700.000 TL tutarındaki kazançtan, 2012 yılına ait 400.000 TL tutarındaki zararı indirmek suretiyle toplam 300.000 TL matrah beyan etmiştir. Buna göre; mükellef kurumun 2012 ve 2013 yılları ile ilgili olarak Türkiye’de vereceği yıllık beyanname beyan edeceği kurumlar vergisi matrahı şu şekilde olacaktır;

2013 yılı	
Yurt içi faaliyet sonucu	300.000 TL (Kazanç)
Yurt dışı faaliyet sonucu	400.000 TL (Zarar)
Matrah	-
Devreden zarar tutarı	100.000 TL (Zarar)

2014 yılı	
Yurt içi faaliyet sonucu	600.000 TL (Kazanç)
Yurt dışı faaliyet sonucu (Mahsup öncesi)	700.000 TL (Kazanç)
Toplam	1.300.000 TL (Kazanç)
Geçmiş yıl zararı (Devreden tutar)	100.000 TL
Matrah	1.200.000 TL

3.3. zarar mahsubu ile ilgili örnek özelgeler

3.3.1. Kasa düzeltmesinden oluşan ticari zararın önceki yıllara ait karlara mahsubunun olanaklı olup olmadığı¹¹¹

6111 sayılı Kanununun 11 inci maddesi kapsamında kasa mevcudunun düzeltilerek "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilen tutarlar gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığı gibi geçmiş yıl kârlarına mahsup edilmesi halinde de söz konusu mahsup işlemi kar dağıtımı olarak değerlendirilerek bu tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

3.3.2. 6111 sayılı Kanundan yararlanılarak ortaklar cari hesabının düzeltilmesi sonucu bilançoda oluşan ticari zararın geçmiş yıl karlarından mahsup edilip edilmeyeceği¹¹²

6111 sayılı Kanununun 11 inci maddesi kapsamında ortaklar cari hesabının düzeltilmesi sonucu "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilecek tutarlar gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığı gibi geçmiş yıl kârlarına mahsup edilmesi halinde de söz konusu mahsup işlemi kar dağıtımı olarak değerlendirilerek bu tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

3.3.3. Özel hesap döneminden normal hesap dönemine geçişte zarar indrimi uygulaması¹¹³

Kurumlar vergisi mükellefleri; kurumlar vergisi beyannamelerinde, her yıla ilişkin tutarları ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla ticari faaliyetlerinden doğan zararlarını sonraki dönem kazançlarından mahsup edebileceklerdir. Hesap dönemine ait değişiklikler nedeniyle aynı takvim yılı içerisinde kıst

111 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/05/2013 tarih ve 62030549-125[9-2012/125]-748 sayılı özelgesi.

112 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/05/2013 tarih ve 49327596-125[KVK.2012.ÖZ.32]-114 sayılı özelgesi.

113 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29/11/2012 tarih ve 62030549-125[9-2012/198]-3113 sayılı özelgesi.

dönem de dahil olmak üzere birden fazla kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi mükelleflerin zarar indirimi uygulamalarında bir değişikliğe yol açmamaktadır.

Buna göre, 01/01/2013 tarihinden itibaren hesap dönemi olarak takvim yılına geçen bir firmanın 01/12/2009-30/11/2010 özel hesap döneminden doğan zararınızın 2015 hesap dönemi de dahil olmak üzere 2010 yılını takip eden 5 yıl içinde kurum kazancınızdan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

3.3.4. Tasfiye dönemine ait zararın, yasal yedekler ve geçmiş yıl kârlarından mahsubu¹¹⁴

Tasfiye sonucu oluşan zararın geçmiş yıl kârlarına ve/veya yasal yedeklere mahsup edilmesi işleminde, nakden veya hesaben bir ödeme bulunmamaktadır. Bu nedenle, geçmiş yıl kârlarının ve/veya yasal yedeklerin geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işlemi, kar payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyecek ve kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3.3.5. Nevi Değişirme (Devir) halinde, varlıkları devralan kurumların, kurumlar vergisi matrahının tespitinde devralınan kurumun geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapıp yapamayacakları¹¹⁵

Nevi değişikliği sonucunda devralınan A.Ş.'nin geçmiş yıl zararının açılış bilançosunda görünmemesi ve devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süre ile devam edilmemesi nedeniyle, 5520 Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

3.3.6. Beyannameye gösterilmeyen geçmiş yıllara ilişkin zararlarının mahsubu¹¹⁶

Geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından indirebilmesi için her yılın zararının beyannameye ayrı ayrı gösterilmesi gerekir. Aksi bir düşünce tarzı, kurumları, istedikleri yıl zararlarını indirmeye götürür ki vergi kanunlarının bu şekilde yorumlanması mümkün değildir. Vergi kanunlarımızda yer alan hükümler, vergi matrahının isteğe bağlı değil, belli esaslara göre kesin bir şekilde belirlenmesi gerektiği yönündedir.

Buna göre, mükelleflerce kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapabilecekleri geçmiş yıl zararları bulunmasına rağmen ilgili hesap dönemi için kâr beyan ederek geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapılmaması durumunda, bu dönemi izleyen yıllarda indirim konusu yapma hakkı bulunduğu halde kâr beyan edilmesi nedeniyle kullanılmayan geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, ilgili dönemde söz konusu kâr beyanı nedeniyle indirim konusu yapılabilecek geçmiş yıl zararları haklarından vazgeçtiklerinin kabul edilerek, kâr beyan edilen dönemin düzeltilmesi de söz konusu olmayacaktır.

114 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-707 sayılı özelgesi.

115 Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01-2011-548-KV-95 sayılı özelgesi.

116 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-679 sayılı özelgesi.

Buna göre, 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan edilmesi nedeniyle kurum kazancından indirim konusu yapılamayan ve anılan beyannamede gösterilmeyen 2012 yılı zararının, söz konusu 2013 yılı beyannamesinin düzeltilerek 2012 yılı zararının bu beyannamede gösterilmesi halinde, 2014 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

3.3.7. 2012 takvim yılı beyannamenizden doğan ve sehven 2013 takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirime konu edilmeyen zararın düzeltme yolu ile indirime konu edilip edilemeyeceği¹¹⁷

İlgili hesap döneminde kazanç olmasına ve indirim konusu yapılabilecek geçmiş yıl zararı bulunmasına rağmen geçmiş yıl zararlarını dikkate almayan mükelleflerin, bu dönemi izleyen yıllarda söz konusu geçmiş yıl zararlarını mahsuba konu etmeleri mümkün değildir. Ayrıca, kazanç beyan edilen dönemde geçmiş yıl zararlarını mahsup etmeyerek bu hakkından vazgeçen mükelleflerin, kazanç beyan edilen dönem beyannamesini düzeltmeleri ve geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapmaları da söz konusu olmayacaktır.

Buna göre, 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim imkanı olduğu halde kurum kazancından düşülmeyen 2012 yılı zarar tutarının, sonraki yıl beyannamelerinde indirim konusu yapılması mümkün olmayıp; söz konusu zarar tutarının 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin düzeltilmesi yoluyla da indirim konusu yapılması mümkün değildir.

3.3.8. Serbest bölgede faaliyet gösteren şirketin bölge dışındaki şubelerinden doğan zararlarının mahsubu¹¹⁸

Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan şube vasıtasıyla elde edilen ve ticari bilanço kârının tespitinde dikkate alınan kazancın beyannamede “zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde gösterilerek düşülmesi sonucu oluşan zararın izleyen dönemlerde kurumlar vergisi beyannamelerinde geçmiş yıl zararları bölümünde gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

3.3.9. Devralınan şirketin zararlarının devralan şirketin karından mahsubu¹¹⁹

Devralınan Anonim Şirket tarafından son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve söz konusu kurumun faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi kaydıyla, devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, devralınan kurumun faaliyetinin zarar mahsubu yapıldıktan sonra, 5 yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi halinde, zarar mahsubu uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmayacağı ve şartların

117 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-493 sayılı özeliği.

118 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22/09/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-362 sayılı özeliği.

119 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/09/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-86 sayılı özeliği.

ihlali halinde, zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işleminin yapılarak, yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğacağı tabiidir.

4. DİĞER İNDİRİMLER

4.1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek kaydıyla kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimleri yapabilirler;

- Ar-Ge İndirimi
- Sponsorluk Harcamaları
- Bağış ve Yardımlar

Söz konusu indirim imkanından yararlanılabilmesi için kurum kazancının mevcut olması gerekmektedir. Genel kural bu olmakla birlikte Ar-Ge harcamaları üzerinden hesaplanan tutarın, kurum kazancının mevcut olmaması ya da yetersiz kalması nedeniyle mahsup edilemeyen kısmı sonraki döneme devredecektir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin anılan düzenleme uyarınca yararlanabileceği diğer indirimlere ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

4.2. AR-GE İNDİRİMİ

Ülkemizin kalkınmasında ve uluslararası rekabet gücümüzün artırılmasında araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların gayri safi milli hasıla içindeki payının artırılması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, 5520 sayılı KVK'nın 10/1-a maddesi ile araştırma ve geliştirme harcaması yapan kurumların bu alandaki çabalarının desteklenmesi için araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların %40'ının beyan edilen gelirden indirilmesine olanak sağlayan bir düzenleme yapılmıştır.

Söz konusu maddede, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un¹²⁰ 5. maddesiyle yapılan değişiklikle, araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirimi oranı %40'tan %100'e çıkarılmıştır.

5746 sayılı Kanunda ayrıca, "İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları" başlıklı 3. maddenin (1) numaralı fıkrası ile; teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan 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 tamamının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceğine dair özel bir düzenleme yapılmıştır.

5746 sayılı Kanunun 4. maddesinin 5. fıkrasına göre, bu Kanun kapsamındaki Ar-Ge indirimden yararlananlar; KVK'nın 10. maddesinin (1-a) bendinde yer alan Ar-Ge indiriminden ayrıca yararlanamayacaklardır.

120 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Ar-Ge İndirimi

KVK'nın, diğer indirimleri düzenleyen 10. maddesinin, (1-a) bendine göre, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının belli bir oranı olarak hesaplanacak Ar-Ge indirimi kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilerek kurum kazancından indirilebilecektir.

Araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirimi oranı %40 iken, 5746 sayılı Kanunun 5. maddesiyle yapılan değişiklikle, %100'e çıkarılmıştır. 5746 sayılı Kanun 01.04.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde, işletmeleri bünyesinde yaptıkları harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir.

Madde hükmüne göre, Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar Ar-Ge indirimine konu edilemeyecektir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan, Ar-Ge indirimi ile ilgili tanımlar aşağıdaki gibidir.

Ar-Ge Harcamaları: Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilen veya doğrudan gider kaydedilen harcamalar, Ar-Ge harcamalarıdır.

Ar-Ge İndirimi: Ar-Ge harcamaları üzerinden %100 oranında hesaplanarak kurum kazancından indirilecek tutar, Ar-Ge indirimidir.

Ar-Ge Projesi: Amacı, kapsamı (genel ve teknik tanımı), süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak ihtira haklarının paylaşım esasları belirlenmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan proje, Ar-Ge projesidir.

Teknoloji: Teknik üretme ve bu tekniğin uygulanması ile ilgili gerekli alet, makine ve malzemeleri geliştirebilme bilgisidir.

Yenilik: Bir fikrin; pazarlanabilir hale veya bir mal/hizmet üretiminde kullanılan yeni veya geliştirilmiş bir yöntem haline dönüştürülmesidir. Bu açıdan teknolojik yenilik yapma süreci, bir dizi bilimsel, teknolojik, mali ve ticari etkinliği içerir.

Şekil, renk ve dekorasyondaki değişiklikler gibi bütünüyle görsel ve estetik değişiklikler ile ürünün yapı, nitelik ve performansını teknik açıdan değiştirmeyen, küçük tasarım ve görünüm farklarından ibaret basit değişiklikler yenilik sayılmaz.

Üründe Yenilik: Teknolojik açıdan yeni ürün, önceki ürün kuşağıyla karşılaştırıldığında malzemesi, parçaları ve yerine getirdiği işlevler açısından, öze ilişkin, teknolojik farklar gösteren bir ürünü ifade eder.

Üretim Yöntemlerinde Yenilik: Geleneksel üretim tesislerinde üretilemeyen, ha-

len üretilmekte olan veya yeni ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan bir yöntem teknolojik açıdan yeni sayılır.

Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı diğer bir cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesinin, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren bilgi ve belgelerin tümünü ifade eder.

4.2.1.1. Ar-Ge Faaliyetlerinin Kapsamı

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmektedir olup, aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir:

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 kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- 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 (Yukarıda Ar-Ge faaliyetleri olarak sayılan amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon v.b., 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 reklam amaçlı tüketici testleri.

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.

4.2.1.2. Ar-Ge Harcamaları

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmalarının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda açıklanmıştır.

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderleri ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stoklar hesabında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stoklar hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekmektedir.

- Personel Giderleri

Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

- Genel Giderler

Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için katlanılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.

Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Normal bakım ve onarım giderleri dışında Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak iş-

letme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir.

- Vergi, Resim ve Harçlar

Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

- Amortisman ve Tükenme Payları

Doğrudan 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 paylarından oluşur. Diğer taraftan, iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir.

- Finansman Giderleri

Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.

4.2.1.3. 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 beyanname 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.

4.2.2. 5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre Ar-Ge İndirimi

5746 sayılı Kanun'da 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 faaliyetler" şeklinde tanımlanmıştır.

5746 sayılı Kanun'un 3/1. maddesi uyarınca;

- Teknoloji merkezi işletmelerinde,
- Ar-Ge merkezlerinde,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan 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, KVK'nın 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Ayrıca 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı da indirim konusu yapılabilir.

Yukarıda geçen kavramlar, 5746 sayılı Kanununun 2. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır.

Ar-Ge merkezi: 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 birimlerdir.

Ar-Ge projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi 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.

5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge indirimden yararlanan mükellefler; KVK'nın 10. maddesinin (1-a) bendinde yer alan Ar-Ge indiriminden ayrıca yararlanamayacaklardır.

Daha önce de belirtildiği gibi, 5746 sayılı Kanunun 4/6. maddesinde, bu Kanunun uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasların, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği belirtilmiş olup; bu hükme istinaden "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği" çıkarılmıştır. Bu Yönetmelik, 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanuna¹²¹ göre kurulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri) ile Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri, rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşviklere yönelik uygulama ve denetim usul ve esaslarını kapsamaktadır.

Söz konusu yönetmelikte yer alan düzenlemeler çerçevesinde, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik harcamalarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

4.2.2.1. 5746 Sayılı Kanuna Göre Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetleri

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri; kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amacıyla sistematik bir temelde yaratıcı çalışmalar yürütmek suretiyle alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan çevre uyumlu ürün tasarımı ve yazılım faaliyetleri dâhil olmak üzere yenilik süreçlerini de içeren faaliyetlerdir.

Aşağıda sayılan faaliyetler, Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği 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 2 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,

➤ Kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amaçlarına yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri

121 20.04.1990 tarih ve 20498 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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 ve/veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,
- Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,
- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi.

4.2.2.2. 5746 Sayılı Kanuna Göre Ar-Ge ve Yenilik Harcamalarının Kapsamı

Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde, Ar-Ge ve yenilik 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 Vergi Usul Kanununa göre amortismanına tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar.

Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge ve yenilik 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 ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur.

Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır.

- Personel Giderleri

5746 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır.

Kısmi çalışma hâlinde, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınır.

- Genel Giderler

Münhasıran Ar-Ge merkezlerinin elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, 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 ve yenilik faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmez.

Bu giderlerin, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge merkezinde fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre 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 faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir. Bu şekilde alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %20'sini geçemez.

- Vergi, Resim ve Harçlar

Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olan ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

Ayrıca, Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, işbirliğini oluşturan kuruluşlarca bu işbirliğine ait özel hesaba aktarılan tutarlar, birinci fıkrada sayılan harcamalar kapsamında olmak şartıyla, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak kabul edilir.

4.2.2.3. 5746 sayılı Kanuna Göre Ar-Ge İndiriminin Uygulanması

Daha önce de belirtildiği gibi, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanan mükellefler, KVK'nın 10/1-amaddesi hükmünden ayrıca yararlanamazlar.

5746 sayılı Kanun kapsamında hesaplanan Ar-Ge indirimi de kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılmak suretiyle indirim konusu yapılacaktır.

4.2.2.4. 5746 Sayılı Kanuna Göre Uygulanacak Ek Ar-Ge İndirimi

5746 sayılı Kanunun 3. maddesine göre, 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 da indirim konusu yapılabilecektir.

Bu kapsamda ek Ar-Ge indiriminden yararlanılabilmesi için, bir önceki yılda Ar-Ge faaliyetlerinin bulunması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, bir önceki yıl Ar-Ge faaliyeti olmayan dolayısıyla Ar-Ge harcamaları tutarı sıfır olan mükellefler ek Ar-Ge indirimi hesaplamayacaklardır.

5746 sayılı Kanunda düzenlenen ek Ar-Ge indirimi sadece, 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamaları yararlanacaktır. Bir işletmenin ayrı yerleşkelerde kurulmuş birden çok Ar-Ge merkezi bulunması hâlinde, işletmenin toplam Ar-Ge personeli sayısı, bu merkezlerde çalışan Ar-Ge personelinin toplamı olarak dikkate alınacaktır.

4.2.2.5. 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerine İlişkin Olarak Kamu Kurum ve Kuruluşları, Kanunla Kurulan Vakıflar İle Uluslararası Fonlardan Alınan Destekler

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar, Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar, yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortisman tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir.

Bu hesabın elde edildiği hesap dönemini izleyen 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi hâlinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyayı cezası ve gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde Ar-Ge indirimi uygulamasının nasıl olacağı ile ilgili olarak Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KVK-49-2-7-40 sayılı özgede;

TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının, verildiği tarihte özel bir fon hesabına alınması gerekmekte olup bu hesapta yer alan tutarların kurum kazancına dahil edilmemesi ve bu tutardan yapılan Ar-Ge harcamalarının da Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekmektedir.

TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçmeden belirlenmesi halinde, hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde ise hibe tutarını aşan Ar-Ge har-

camalarının ilgili dönemde Ar-Ge indirimine konu edilmemiş olması şartıyla, düzeltilme beyanname verilerek Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün olabilecektir.

Ar-Ge indirimine konu edilecek harcamaların Ar-Ge harcaması olması ve desteklenen Ar-Ge projesiyle ilgili olması gerektği ise tabiidir.

açıklamalarına yer verilmiştir.

4.2.2.6. Ar-Ge İndirimi İle İlgili Örnek Özelgeler

4.2.2.6.1. Ar-Ge faaliyeti ile ilgili olarak başka bir şirket ile sözleşme imzalanmış olması ve Ar-Ge projesinin de bu şirket adına onaylanmış olması durumunda yapılan harcamaların Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınıp alınmayacağı¹²²

Başka bir firma ile ilgili imzalanan “*Ürün Geliştirme Sözleşmesi*” kapsamında yapılan harcamalar, söz konusu projenin başka bir firma adına onaylanmış proje olması nedeniyle Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, yapılan sözleşmenin 5746 sayılı Kanun kapsamında rekabet öncesi işbirliği projesi tanımına girdiğinin düşünülmesi halinde ise değerlendirmenin yapılabilmesi için Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde yapılan açıklamaları da dikkate alarak Sana-yi ve Teknoloji Bakanlığına başvurulması gerekmektedir.

4.2.2.6.2. TEYDEP’ten maddi destek alan Ar-Ge projesi çerçevesinde yapılan harcamalara ilişkin indirim uygulaması söz konusu harcamaların muhasebeleştirilmesi¹²³

26/12/1992 tarihli ve 21447 (mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin “*V-Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları*” “*C-Hesap Planı Açıklamaları*” bölümünde «263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri» hesabı “*işletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesap*” olarak tarif edilmiş ve bu hesabın işleyişine ilişkin olarak “*Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir.*” açıklamasına yer verilmiştir.

Ayrıca, Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişen 315 inci maddesinde «*Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.*» hükmü bulunmaktadır. Bu hükmün Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak “*Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları*” tespit edilmiş ve bu oranlar 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

Buna göre, 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki listenin «57. *Araştırma ve Geliştirme Giderleri*” sınıflandırması uyarınca aktifleştirilmiş olan araş-

¹²² Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29/07/2013 tarih ve 64597866-125[10-2013]-111 sayılı özeldesesi.

¹²³ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/02/2013 tarih ve 64597866-VUK-313-27 sayılı özeldesesi.

tırma ve geliştirme giderlerinin beş yılda ve % 20 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.

4.2.2.6.3. Sipariş üzerine gerçekleştirilen Ar-Ge projeleri nedeniyle yapılan harcamaların 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği¹²⁴

5746 sayılı Kanun ile Ar-Ge ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılması ve Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılması da amaçlandığından Ar-Ge merkezinizde sözleşmeli (siparişe dayalı) olarak yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında olması şartıyla, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan indirim, destek ve teşvik unsurlarından faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, sözleşmeli (siparişe dayalı) olarak yürütülen Ar-Ge faaliyetleri sonucunda elde edilebilecek gayrimaddi hak şirketinize ait olmayacağından proje bitimine kadar yapılan Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi de mümkün değildir. Dolayısıyla, yapılan Ar-Ge harcamalarının üçer aylık dönemler itibarıyla yurt dışına fatura edilmesi ve elde edilen kazancın ilgili geçici ve yıllık vergilendirme dönemlerinde kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi, ayrıca yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan Ar-Ge indiriminin de beyannameye gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, sipariş üzerine gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme diğer bir ifadeyle gayrimaddi hak meydana getirme hizmetleri nedeniyle yurt dışındaki firmalara düzenlenecek faturaların, hizmetin tamamlandığı dolayısıyla gayrimaddi hakkın meydana getirilip teslim edildiği tarihten itibaren (7) yedi gün içerisinde düzenlemesi gerekmektedir.

Ancak, söz konusu proje harcamaları için hizmetin tamamlanmasından önce de fatura düzenlenmesi mümkündür. Ayrıca, araştırma geliştirme faaliyetlerinin sipariş üzerine yurt dışında yerleşik firmalar adına yapılması, faaliyetin neticesinde meydana gelen ürünün (gayrimaddi hakkın) bu firmalara ait olması sebebiyle, sahip olunacak bir gayrimaddi haktan söz edilmesi mümkün değildir. Bundan dolayı, harcamaların proje stok hesaplarında izlenmesi gerekmektedir.

4.2.2.6.4. Ar-Ge projeleri için verilen teminat mektuplarına ait komisyon giderlerinin ve Ar-Ge merkezinizde görevli personel ücretlerinin 5746 Sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge İndirimine konu edilip edilemeyeceği¹²⁵

Ar-Ge merkezinde tam zamanlı olarak çalışmakta olan personelin muhtelif nedenlerle yurtiçi veya yurtdışına görevli olarak gönderilmeleri halinde, Ar-Ge merkezi dışında geçirilen bu sürelerin Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, söz konusu personelin bu sürelerle isabet eden ücretleri ile Ar-Ge projesiyle ilgili olsa dahi yurtiçi ve yurtdışı seyahatleri kapsamındaki konaklama,

124 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/09/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.99.16.02-125[10-2012]-201 sayılı özelgesi.

125 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-10-2-612 sayılı özelgesi.

ulaşım, pasaport, vize gibi harcamalarının da Ar-Ge harcaması kapsamına girmediği tabiidir.

Ar-Ge merkezindeki projelerin yürütülmesi ve idamesi ile sorumlu olan ancak Ar-Ge merkezi dışında bulunan program direktörlüğünde çalışan mühendislerin çalışmalarını Ar-Ge merkezinde yürütülen projelerle ilgili olsa bile Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden bunların Ar-Ge faaliyetine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranlanmasıyla bulunan ücretlerin de Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, Ar-Ge projesi kapsamında verilen teminat mektuplarına ilişkin olarak yapılan komisyon ödemeleri, söz konusu teminat mektuplarının münhasıran Ar-Ge projesiyle ilgili olması ve başka işleri de kapsamaması kaydıyla Ar-Ge indirimine konu edilebilecektir.

4.4.2.6.5. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca desteklenen projenin proje ortağı olan şirketin Ar-Ge indiriminden faydalanıp faydalanamayacağı¹²⁶

San-Tez Desteklenme Programı kapsamında Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca desteklenmesi uygun görülen projenin şirket organizatörlüğünde olmak şartıyla üniversite bünyesinde yapılması ve projeye ilgili Ar-Ge harcamalarına ilişkin fatura ve benzeri tevsik edici belgelerin firma adına düzenlenmesi şartıyla Ar-Ge indirimi uygulamasından projeye ilişkin destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren faydalanılabilmesi mümkündür.

Bu bağlamda, hibe olarak alınacak destek tutarlarının, alındığı tarihte özel bir fon hesabına alınması gerekmekte olup bu hesapta yer alan tutarların kurum kazancına dahil edilmemesi ve bu tutardan yapılan Ar-Ge harcamalarının da Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekmektedir. Hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının ise desteklenen Ar-Ge projesi ile ilgili olması şartıyla Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, yukarıda belirtilen şartların sağlanamaması durumunda ise Ar-Ge indiriminden faydalanılması mümkün olmayıp, şirketçe karşılanan proje tutarının avans olarak dikkate alınması ve bu tutarın proje sonunda harcanmayan ve iade edilen tutarlar düşüldükten sonra kalan kısmı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca sağlanan ve proje için harcanan destek tutarının elde edilen gayrimaddi hakkın maliyet bedeli olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca sağlanan ve proje için harcanan destek tutarı ile varsa şirket mülkiyetine geçecek olan makine ve donanımların emsal değerinin ise ayrıca gelir olarak dikkate alınması gerektiği ise tabiidir.

4.4.2.6.6. Kurumlar vergisi beyannamesinde zarar olması nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmaması durumunda sonraki dönemlerde Ar-Ge İndiriminden yararlanılabilmesi için yeminli mali müşavir tasdik raporunun düzenlenmesi¹²⁷

Kurumlar Vergisi Beyannamesinde faaliyet sonucunun zarar olması nedeniyle

¹²⁶ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-11-68-238 sayılı özelgesi.

¹²⁷ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-621 sayılı özelgesi.

kurumlar vergisi matrahı oluşmamış olsa da 2014 yılından sonraki dönemlerde Ar-Ge İndirimden yararlanabilmesi için, söz konusu beyannameye gösterilen Ar-Ge harcaması tutarına ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporunun belirtilen süreler içerisinde bağlı bulunulan vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

4.4.2.6.7. Ar-Ge indiriminden yararlanılması halinde verilmesi gereken belge ve listelerin başvuru yapılan kamu kurumu tarafından onaylanmasının gerekip gerekmediği¹²⁸

Proje esasına göre Ar-Ge indiriminden yararlanılması halinde, verilmesi gereken belge ve listelerin Ar-Ge ve yenilik projesine destek veren kamu kurumu olan TÜBİTAK tarafından, Ar-Ge merkezlerinde yapılan Ar-Ge harcamalarına istinaden Ar-Ge indiriminden yararlanılması halinde ise verilmesi gereken belge ve listelerin başvuru yapılan kamu kurumu olan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından onaylanması gerekmektedir. İlgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi gereken yeminli malî müşavir tasdik raporuna ilişkin ise herhangi bir onay söz konusu değildir.

4.4.2.6.8. TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde Ar-Ge indirimi uygulamasının nasıl olacağı¹²⁹

- TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının, verildiği tarihte özel bir fon hesabına alınması gerekmekte olup bu hesapta yer alan tutarların kurum kazancına dahil edilmemesi ve bu tutardan yapılan Ar-Ge harcamalarının da Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekmektedir.

- TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçmeden belirlenmesi halinde, hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

- Hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde ise hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının ilgili dönemde Ar-Ge indirimine konu edilmemiş olması şartıyla, düzeltme beyannameyi verilerek Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün olabilecektir.

- Ar-Ge indirimine konu edilecek harcamaların Ar-Ge harcaması olması ve desteklenen Ar-Ge projesiyle ilgili olması gerektiği ise tabiidir.

4.3. Sponsorluk Harcamaları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (1/b) bendi uyarınca 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

128 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-33-151 sayılı özelgesi.

129 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KVK-49-2-7-40 sayılı özelgesi.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler; federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir. Anılan Yönetmeliğin 8. maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Ayrıca Yönetmeliğin 4. maddesinde “belge”, sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; “nakdi destek” sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; “aynî destek” ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir desteğe bulunması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır. Öte yandan söz konusu nakdi 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 aynı olarak yapılmış olunması durumunda ise;

➤ Aynı yapılan desteğin işletmeden çekilerek sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, işletmeden çekilerek teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev’i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,

➤ Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olunması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi şarttır. Makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin vb. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması,

şarttır.

Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde hizmeti alan bu kişi veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olması gerekmektedir. Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Ticari kazancın tespitinde geçerli olan tahakkuk ilkesi gereğince, Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında aynı ya da nakdi olarak yapılan harcamalar kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda, indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yönetmelik gereğince, gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olmayacakları gibi; herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı oldukları 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 ödemeleri halinde, ilgili vergi dairelerinin durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirmeleri gerekmektedir.

4.3.1. Sponsorluk Harcamaları Ve Reklâm Harcamaları Ayrımı

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere, sponsorluk harcamaları esasen kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olup, KVK'nın 10. maddesinin (1-b) bendinde yer alan düzenleme uyarınca, bu bentte yer alan usul ve esaslar çerçevesinde beyanname üzerinde indirim konusu edilebilmektedir. 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 iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan aynı ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde aynı 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 sporcuyla aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda

kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

4.3.2. Sponsorluk Harcamalarının Kurum Kazancından İndirilmesi İle İlgili Örnek Özelgeler

4.3.2.1. Türkiye Futbol Federasyonu ile reklam karşılığı yapılan akaryakıt anlaşmasının reklam harcaması olup olmadığı¹³⁰

Türkiye Futbol Federasyonu ile yapılan “Resmi Tedarik Sözleşmesi” çerçevesinde; yılda 1 tematik, 2 promosyonel tv ve radyo, gazete, açık hava, mağaza içi reklam imkanı, yurt içinde gerçekleştirilen tüm milli maçlarda Federasyona ait reklam panosu olması halinde şirketinin adının yer alması, milli takım basın açıklaması sırasında arkada bulunan basın panosunda şirket logosunun bulunması, Federasyonun resmi internet sitesinde şirket logosunun bulunması, milli takım yurt içi müsabakalarında stat içinde ve dışında şirketin tanıtım faaliyeti yapması olanakları tanınması ile şirkete doğrudan ticari fayda sağlamak üzere tanıtımı amaçlandığından, yapılan harcamaların reklam harcaması olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, sözleşme kapsamında yapılan bedelsiz akaryakıt teslimlerinin öncelikle satış olarak değerlendirilmesi ve tahsil edilmeyen akaryakıt bedelinin de fiilen akaryakıtın teslim edildiği dönemde 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkündür.

Ancak, ilgili sözleşme gereğince A Milli Futbol Takımının yurt içinde gerçekleştirildiği maçlar için ücretsiz temin edilen biletlerin değerine isabet eden akaryakıt tutarının ise reklam veya sponsorluk harcaması olarak değerlendirilmeyerek kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

4.3.2.2. Sponsorluk sözleşmesi kapsamında amatör spor kulübüne verilen fizik tedavi hizmetinin vergi kanunları karşısındaki durumu¹³¹

Düzenlenen sponsorluk sözleşmesi kapsamında amatör spor kulübüne verilen fizik tedavi hizmeti bedelinin öncelikle fatura düzenlenmek suretiyle gelir yazılması ve söz konusu bedelin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi çerçevesinde beyannameye ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan ilgili dönem kazancının yeterli olmaması halinde indirim konusu yapılamayan tutarın ise izleyen dönemlerde indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

4.3.2.3. İsim hakkının sponsorluk harcaması olup olmadığı¹³²

Yapmış olduğunuz anlaşma gereğince doğrudan ticari fayda sağlayan ve firmanızın tanıtımını amaçlayan harcamaların sponsorluk harcaması olarak değerlendirilmesi mümkün olmamakla birlikte, anılan harcamaların kurum kazancının tespitinde reklam gideri olarak dikkate alınması mümkündür.

130 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/05/2013 tarih ve 64597866-125[10-2013]-71 sayılı özelgesi.

131 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/03/2013 tarih ve 11395140-019.01-301 sayılı özelgesi.

132 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/04/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[8-12/3]-508 sayılı özelgesi.

4.3.2.4. Sponsor olarak fatura karşılığında yapılan harcamaların kurumlar vergisi matrahından nasıl indirileceği¹³³

Belediyelerinin düzenlediği festival çerçevesinde Dans Topluluğunun getirilmesine yönelik olarak, ödenen tutarların 5520 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) ve (d) bentleri kapsamında değerlendirilmesi ve kurum kazancından indirimi mümkün bulunmamaktadır.

4.4. BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Gelir Vergisi Kanununun 5228 Sayılı Kanunla değişik 89. maddesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin c bendine göre; mükellefler yıl içinde yapmış oldukları bağış ve yardımları maddede belirtilen şartları yerine getirmek koşuluyla yıllık beyanname ile bildirecekleri kazançlarından indirebileceklerdir. Söz konusu maddeye göre bağış ve yardımların gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirilebilmesinin şartları aşağıda açıklanmıştır.

4.4.1. Bağış ve Yardımların Yapılacağı Kurum ve Kuruluşlar

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin c bendinde, mükelleflerin yaptıkları bağış ve yardımları bu maddede belirtilen ve ismen sayılan kurum, kuruluşlara yapılması kaydıyla indirim konusu yapılmasına imkan tanımıştır. Bir başka deyişle Kanunda sayılmayan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar tutarı ne olursa olsun indirim konusu edilemeyecektir. Kanunda sayılan kurum ve kuruluşlar ise şunlardır.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
- İl özel idareleri ve belediyeler,
- Köyler
- Kamu yararına çalışan dernekler,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar

4.4.2. Bağış ve Yardımlar Makbuz Karşılığı Yapılmalıdır

Yıl içinde yapılan bağışların indirim konusu edilmesi bir başka şartı ise yapılan bağış ve yardımlar karşılığında mutlak suretle usulüne uygun olarak düzenlenmiş bağış makbuzu alınmasıdır. Vergi Usul Kanununa göre kanuni defterlere yapılan kayıtların tevsik şartı bağış ve yardımlar bağış makbuzu ile gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla yapılan bağış veya yardım karşılığında bağış makbuzu dışında kalan bir başka belge (örneğin; kermes giriş bileti, yardım konseri davetiyesi vb.) ya da bağış yapılan kurum kuruluşlarca yayınlanan dergiler alınması durumunda yapılan bağış ve yardımların yıllık beyanname ile bildirecek kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

4.4.3. Bağış ve Yardımların Üst Sınırı

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin c bendi hükmü uyarınca, bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait kurum ka-

133 Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[8-12/3]-508 sayılı özeldesesi.

zancının % 5'ini aşarsa fazlası indirilmez denilmek suretiyle yıllık beyanname ile bildirecek gelirden indirilebilecek bağış ve yardımlara üst sınır getirilmiştir. Buna göre;

Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı, mükellefler için o yıla ilişkin olarak beyan edilecek gelirin, % 5'ini aşarsa fazlası indirim konusu yapılamaz. Diğer bir deyişle, indirim konusu yapılacak tutar beyan edilen kurum kazancını % 5'i ile sınırlıdır.

Bağış ve yardımın indirilebilmesi için mutlak suretle beyan edilen bir kurum kazancının bulunması gerekir. Herhangi bir nedenle indirim konusu yapılamayan bağış ve yardımlar bir sonraki yıla devredemez ve söz konusu yılın kurum kazancından indirim konusu yapılamaz.

İlgili maddenin gerekçesinde, indirime esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarın esas alınacağı belirtilmektedir. Benzer şekilde 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancının, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutar olduğu belirtilmiştir. Bağış ve yardımlar, indirimler arasındadır. %5'lik hesaplamada esas alınan kurum kazancının tespitinde indirim ve istisnalardan önceki kurum kazancının esas alınacak olması, bağış ve yardım tutarı dikkate alınmaksızın tespit edilen kazanç üzerinden indirimin hesaplanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespit edilmesinde, %5'lik oran uygulamasının dış yüzde hesaplaması yoluyla yapılması gerekmektedir.

% 5'lik oranın uygulanacağı kazancın tespit edilmesinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin ticari bilanço karına eklenip eklenmeyeceği konusunda verilen bir özeldede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.¹³⁴

“Kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılacak olan bağış ve yardımlara ait üst sınırının hesaplanmasında ticari bilanço karınızın dikkate alınması gerekmektedir.”

Öte yandan, indirime esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarın esas alınması, bağış ve yardımların indiriminin de bu sıraya göre yapılacağı anlamına gelmez. Daha önce de belirtildiği üzere, Kanunun 10. maddesinde yer alan indirimlerin, Kanunda yer alan sıraya göre yapılması gerekmektedir. Buna göre, kurum kazancından öncelikle zarar olsa dahi indirilecek istisnaların, daha sonra geçmiş yıl zararlarının ve sonrasında da 10. maddedeki sırasıyla diğer indirimlerin yapılması gerekmektedir.

134 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-66 sayılı özeliği.

Örnek : (A) Kurumunun 2014 hesap dönemi faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir:

Ticari Bilanço Karı	1.000.000
İştirak Kazançları İstisnası	200.000
Geçmiş Yıl Zararları	100.000
Bağış Ve Yardım (Kayıtlara Gider olarak yansıtılmış)	150.000
K.K.E.G.	50.000
Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası	250.000

Yukarıdaki verilere göre, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespiti ve indirimin uygulanması şöyle olacaktır.

İndirilecek Bağış ve Yardım Tutarının Üst Sınırının Tespiti :

Ticari bilanço kârı	1.000.000
İştirak kazançları istisnası	200.000
Geçmiş yıl zararı	100.000
Oran uygulamasına esas tutar (A-B-C)	700.000
Üst Sınır (D x 0,05)	35.000

Görülebileceği üzere, ticari bilanço kârından, iştirak kazançları istisnası ve geçmiş yıl zararlarının düşülmesi ile elde edilen tutara dış yüzde yoluyla %5'lik oranın uygulanması suretiyle, indirilebilecek bağış ve yardımın üst sınırı 35.000 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre, ilgili dönemde 150.000 TL olan bağış ve yardım tutarının 35.000 TL'lik kısmı kurum kazancından indirilebilecektir. Elde edilen verilere göre, kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari bilanço kârı	1.000.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler -Bağış ve yardım : 150.000 -Diğer KKEG : 50.000	200.000
Zarar olsa dahi indirilecek istisnalar -İştirak kazançları istisnası : 200.000 -Taşınmaz Sat.Kaz.İst. : 250.000	450.000
Kâr (A+B-C)	750.000
Geçmiş yıl zararı	100.000
İndirime esas tutar (D-E)	650.000
İndirilecek Bağış ve Yardımlar	35.000
Kurumlar Vergisi Matrahı (F-G)	615.000

4.4.4. Bağış ve Yardımların Aynen Yapılması Halinde Değer Tespiti

Bağış ve yardımın nakit olarak değil de, nakit dışında kalan bir değer verilmek suretiyle yapılması halinde bağışlanan ya da yardımın konusu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Takdir Komisyonunca Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilecek değeri esas alınır.

Vergi Usul Kanunu'nun 265. maddesi hükmüne göre mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ise mukayyet değer; net değeri, bir başka deyişle iktisadi kıymetin maliyet bedelinden birikmiş amortismanlarının düşülmesi sonucunda bulunan değeri ifade etmektedir.

4.4.5. %5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Yukarıda açıkladığımız sınırlamalar çerçevesinde; mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirecekleri kazançlardan indirebilecekleri bağış ve yardımlara ilaveten 2003 yılı içinde 4842, 4962 ve 5035 Sayılı, 2004 yılında ise 5228 ve 5281 Sayılı kanunlarla yapılan değişiklikler ile madde kapsamında indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların kapsamı genişletilmiştir. Bu düzenlemeler 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da aynen yer almıştır.

Son olarak 5904 sayılı Kanun'un¹³⁵ 3. ve 5. maddeleri ile de; 03.07.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı da kapsama dahil edilmiştir.

Söz konusu düzenlemeler çerçevesinde madde kapsamına dahil edilen bağış ve yardımlar beyan edilecek gelirin %5 ile sınırlı olmayıp, kazancın müsait olması durumunda tamamı indirilebilecektir.

Mükellefler yapacakları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirecekleri kurum kazançlarından indirim konusu yapabilmektedirler. Dolayısıyla, zarar beyan eden kurumlar vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır.

Gerek zarar beyanı gerekse kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle indirimlemeyen bağış ve yardımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi ise mümkün değildir.

4.4.5.1. Okul, Sağlık Tesisi ve Öğrenci Yurtlarına Yapılan Bağışlar

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin ç bendine göre, kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamının, belirli bir oran ile sınırlı olmaksızın, yıllık beyanname ile bildirilecek kurum kazancından indirilebilmesine imkan sağlanmıştır.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi, bu bağış ve yardımların aşağıda belirtilen kamu idare ve müesseselerine yapılması halinde mümkündür.

¹³⁵ 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
- İl özel idareleri
- Belediyeler
- Köyler

Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar;

➤ Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşası için yapılan harcamalar,

- Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,

niteliğinde olmalıdır.

Örneğin; genel bütçeli bir kurum olan Milli Eğitim Bakanlığına ait öğretmen evi veya hizmet içi eğitim binası inşaatlarının yapımına “Eğitime %100 Destek Projesi” çerçevesinde mükelleflerce yapılan nakdi veya aynı yardımların tamamının, söz konusu öğretmen evi veya hizmet içi eğitim binasının “okul” kapsamında değerlendirilerek indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda sayılan kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.3.2.2.4. Bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı hesap dönemi-ne ilişkin kurum kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir

Düzenlemedeki “okul” ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Düzenlemedeki “sağlık tesisi” ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Söz konusu tesislerin inşası veya faaliyetlerini devam ettirebilmelerine yönelik olarak yapılan bağış ve yardımların da bağışın yapıldığı yıla ilişkin olarak beyan edilecek kurum kazançlarından indirilebileceği tabiidir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “10.3.2.Bağış ve yardımlar” başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur. Tebliğin “10.3.2.2.4 Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi” başlıklı bölümünün son paragrafında “Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Tebliğin «10.3.2.2.4» bölümünde yapılan açıklama kamu arazisi üzerine yaptırılan hastane inşasını da kapsamakta olup önemli olan husus inşa edilen tesisin kamu arazisi mi yoksa kendi arazisine mi yapıldığıdır. Zira, kendi arazisi üzerine inşa edilen tesisler için yapılan harcamalar, tesisin tamamlanıp ilgili kamu kurumuna teslim edildiği yılın kazancından indirilebilmektedir.

Ancak, bağışın yapıldığı dönemde faaliyetinizin zararlı sonuçlanmış olması veya kurum kazancınızın yetersiz olması durumunda indirilemeyen bağış tutarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir.

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

4.4.5.2. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerin maliyet bedellerinin tamamı beyan edilecek gelirden indirilebilecektir.

Son olarak 5281 sayılı Kanunla 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile; Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan “gıda maddelerinin” ibaresi, “gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin” şeklinde değiştirilmek suretiyle mükelleflerce fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin yanı sıra temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin de maliyet bedellerinin gider olarak matrahtan indirimine olanak sağlanmışır.

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerin maliyet bedelinin tamamının beyan edilen gelirden indirilmesine ilişkin esaslar aşağıdaki gibidir.

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak yardımların yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır. Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılmayan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağış olarak değerlendirilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanununun 232 inci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir. Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Faturada “*İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.*” ibaresinin yer alması zorunludur. Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannameye yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağış yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar dernek ve vakıf tarafından muhafaza edilecektir.

Ticari işletmeye dahil malların (Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

4.4.5.3. Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korumasına Yönelik Olarak Yapılan Bağışlar

5035 Sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile; Vakıflar Genel Müdürlüğü idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar adına kayıtlı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser tescilli abide eserlerin bakımı, restorasyonu ve yaşatılması amacıyla yapılan bağış ve yardımların tamamının, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilmesine imkan tanınması, bu kapsamdaki tarihsel değerlerimizin daha iyi muhafaza edilerek gelecek kuşaklara aktarılmasına katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Daha sonra ise 5228 Sayılı Kanun ile 31.07.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile de söz konusu istisna KVK'nun 10 uncu maddesinin “d” bendine kapsamı büyük oranda genişletilerek taşınmış, ayrıca bu bent kapsamında yapılan bağış ve yardımların tamamının beyanname ile bildirilen kurum kazancından indirim konusu yapılmasına imkan sağlanmıştır.

Bu şekilde aşağıda yer verilen KVK'nun 5228 Sayılı Kanun ile değişik 10 uncu maddesinin “d” bendinde on altı bent halinde sayılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tara-

fından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen projelere yapılmış olmak kaydıyla beyanname ile bildirilen kurum kazancından indirilebilecektir.

“.....

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

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

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

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

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

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

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkeye 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,

.....”

4.4.5.4. Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzurevi, Bakım ve Rehabilitasyon Merkezlerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

5228 Sayılı Kanun ile KVK'nun 10 uncu maddesinde yapılan düzenleme ile 31.07.2004 tarihinden itibaren; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurtlarının yanı sıra; çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamının yıllık beyanname ile bildirilen kazançtan indirim konusu yapılmasına imkan sağlanmıştır.

4.4.5.5. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış Ve Yardımlar

5904 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen ve 6322 sayılı Kanunla değiştirilen "f" bendine göre kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla indirilebilecektir.

Ayrıca bu hüküm Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne sadece nakdi olarak yapılan bağış ve yardımlar için geçerli olduğundan, ilgili derneğe makbuz karşılığında aynı olarak yapılan bağış ve yardımların indiriminde, kurum kazancının ancak % 5'ine kadar olan kısmı dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan, anılan dernek ve cemiyetin iktisadi işletmelerine (Örneğin; Kızılay Derneği Maden Suyu İşletmesi) yapılan bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

4.4.5.6. İbadethanelere, Gençlik ve Spor Bakanlığına Ait Gençlik Merkezleri ile Gençlik ve İzcilik Kamplarının Yapılan Bağışlar

Bilindiği üzere mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi matrahı tespitinde indirim konusu yapabilecekleri unsurların bir bölümü Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinde "Diğer İndirimler" başlığı altında sıralanmıştır. 6322 Sayılı Kanunun 9. maddesinde yer alan düzenleme ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah tespitinde kazançlarından indirim konusu yapabilecekleri unsurların kapsamı genişletilmiştir.

Buna göre; 15.06.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişikliklerle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde % 100 oranında indirim konusu yapılabilecek mevcut bağış ve yardımlara ilaveten Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesine eklenen hükümler ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamının gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinden indirilebilmesi imkanı getirilmiştir.

Düzenlemedeki “ibadethane” ve “yaygın din eğitimi verilen tesis” ifadelerinden de Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethanelerin umuma açık olması, inşasının mülki idare amirlerinin iznine istinaden gerçekleştirilmesi, inşa ve faaliyetine devam etmesi için yapılan bağış ve yardımların da yine mülki idare amirlerinin denetiminde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yaygın din eğitimi verilen tesisler için yapılan harcamaların da Diyanet İşleri Başkanlığı teşkilatınca denetlenmesi gerektiği tabiidir.

KVK'nın 10 uncu maddesinin yukarıda belirtilen bent hükmünde 27.02.2014 tarih ve 28926 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6525 sayılı Kanun ile 27.02.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik sonrasında; Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı da kurumlar vergisinden indirilebilecektir. Fakat dikkat edilmesi gerekir ki söz konusu indirimin dayanağı olan bent hükmü 27.02.2014 tarihinde yürürlüğe girdiği için 2013 hesap döneminde bu kuruluşlara yapılan bağışlar için bu bent hükmüne göre indirim uygulanması mümkün olmayıp, şartların sağlanması halinde %5'lik sınıra tabi olan (c) bendindeki hüküm uygulanacaktır. 27.02.2014 tarihinden itibaren yapılacak bağış ve yardımlarda ise %5'lik sınıra tabi olmaksızın bu kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

4.4.5.7. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun Uyarınca Kurulan Ajansa Yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu’na 5766 Sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen geçici 74. madde hükmü çerçevesinde; 2/11/2007 tarih ve 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

4.4.5.8. Eskişehir 2013 Türk Dünyası Başkenti Hakkında Kanun Uyarınca Kurulan Ajansa Yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu’na 6303 Sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 79. madde hükmü çerçevesinde; 18.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna göre kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

4.4.5.9. EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu’na 6358 Sayılı Kanunun 17 inci maddesiyle eklenen geçici 83. madde hükmü çerçevesinde; 10.11.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımlar ile

sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

4.4.6. Diğer Kanunlara Göre Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Mükellefleri tarafından dönem içinde yapılan bağış ve yardımlardan matrahın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecek olanlar yukarıda sayılanlar ile sınırlı değildir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri özel kanunlarda yer alan düzenlemeler nedeniyle yapmış oldukları bir kısım bağış ve yardımları belirli şartlar altında indirim olarak dikkate alabilmektedirler. Buna göre, özel kanunlar uyarınca matrahın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecek bağış ve yardımlar şunlardır:

4.4.6.1. Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar

3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu ile ihtiyaç sahiplerine yardımda bulunmak amacıyla her il ve ilçede sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları kurulmuş olup anılan Kanunun 9. maddesinde fona ve vakfa yapılacak bağış ve yardımların her türlü vergi resim ve harçtan muaf olduğu, söz konusu bu bağış ve yardımların kurumlar vergisi ve gelir vergisi matrahından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

4.4.6.2. 7269 sayılı Kanun Uyarınca Afetzedelere Yapılacak Bağış ve Yardımlar

7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'un 45. maddesi hükmü uyarınca, afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan Milli Yardım Komitesi ile mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi resim ve harçtan müstesna olduğu gibi, söz konusu bağış ve yardımların matrahın tespitinde yıllık beyanname ile beyan edilecek kazançtan indirilmesi mümkündür.

4.4.6.3. 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'na Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar

222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76. maddesinin (g) bendi hükmü uyarınca, makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları, yıllık beyanname ile bildirilecek kazançtan indirilebilecektir. Yapılacak bağışların vergi matrahından tamamen indirilebilmesi için; sadece eğitim ve öğretim kurumlarına makbuz karşılığında ve nakit şeklinde yapılması gerekmektedir.

4.4.6.4. TÜBİTAK'a Yapılan Bağış ve Yardımlar

278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun'un 13. maddesi hükmü uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna makbuz karşılığında yapılacak para bağışları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

4.4.6.5. Üniversitelere ve İleri Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56. maddesinin (b) bendi hükmü uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak bağışlar (5904 Sayılı Kanunla değişmeden önceki hali nakdi bağışlar), Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirecek gelirlerden ve kurum kazancından indirim konusu yapılabilir.

5904 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle daha önce 2547 Sayılı Kanunun 56. Maddesinin (b) bendinde yer alan nakdi ibaresi metinden çıkarılarak 03.07.2009 tarihinden itibaren üniversite ve ileri teknoloji enstitülerine yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doğrudan üniversitelere değil de fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuar, meslek yüksek okulu ile uygulama ve araştırma enstitülerine yapılan bağışların anılan düzenleme uyarınca kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Öte yandan, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 56. 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 belirtilmektedir. Adı geçen Kanunun ek 7. maddesinde ise vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının 56. maddede yer alan mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edecekleri hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede, vakıf üniversitelerine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar da kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

4.4.6.7. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna Yapılan Bağışlar

2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu'nun 20. maddesinin (b) bendi hükmü uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu'na makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

4.4.6.7. Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna Yapılacak Bağış ve Yardımlar

2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılacak bağış ve yardımların, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür.

4.4.6.8. Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne Yapılacak Bağış ve Yardımlar

2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'nun 46. maddesinin (b) bendinde, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

4.4.6.9. Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları

4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu'nun 12. maddesi ve bu Kanuna göre çıkarılan yönetmelik uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacak ağaçlandırma ve erozyon kontrolü çalışmaları ile her türlü tesis, bakım ve koruma masrafları, gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilir.

4.4.7. Bağış ve Yardımların Kurum Kazancından İndirilmesi İle İlgili Örnek Özelgeler

4.4.7.1. İki tam yıldan uzun süredir kayıtlı taşınmazın bağışlanmasının vergi kanunları karşısındaki durumu¹³⁶

İl Özel İdaresince okul yapımı için kamulaştırılan arsaya ilişkin belirlenen kamulaştırma bedelinin tamamının; okul yapımı için bağışlanması nedeniyle, nakdi olarak bağış yapıldığının kabul edilmesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ç maddesi uyarınca kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

4.4.7.2. Derneğe yapılan arsa bağışının kurumlar vergisi matrahından indirilip indirilemeyeceği¹³⁷

Şirket aktifinde kayıtlı bulunan arsanın cami yaptırma derneğine bağışlanması durumunda, söz konusu arsa bağışı için fatura düzenlenmesi ve düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili dernek tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanması şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkündür.

4.4.7.3. Üniversiteye Çek Senet veya cari hesap bakiyelerinden yapılan bağışın kurumlar vergisi açısından durumu¹³⁸

Kurumlar tarafından üniversitelere yapılan bağış ve yardımlar kurumlar vergisi matrahından indirilebilecek olup 31.12.2017 tarihine kadar çeklerin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce ödenmek üzere muhatap bankaya ibrazı ve tahsili mümkün olmadığından üniversiteye çekle yapılan bağış ve yardımlar, söz konusu çekin üzerinde yazılı tarih esas alınarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir. Ancak üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce ibraz edilen çekin karşılığının ödenmiş olması halinde kurum kazancının tespitinde ödemenin gerçekleştiği tarihin esas alınacağı tabiidir.

Diğer taraftan senet ve cari hesap yoluyla yapılacak olan bağışlar da ise üniversitelerce açılacak banka hesaplarına geçtiği tarihin veya senet tutarının tahsil edilip buna ilişkin makbuzun düzenlendiği tarihin esas alınması gerekmektedir.

136 Kütahya Defterdarlığı'nın 10/05/2013 tarih ve 61504625-19183-16 sayılı özeldesesi.

137 Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/03/2013 tarih ve 46480499-125[10-2013/850]-35 sayılı özeldesesi.

138 Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/12/2012 tarih ve 16700543-12-515-14-73 sayılı özeldesesi.

4.4.7.4. Belediyeye yapılan şartlı bağışın beyanname üzerinden ne şekilde indirim konusu yapılacağı¹³⁹

Bir şarta bağlı olarak Büyükşehir Belediye Başkanlığına yapılan ödemeler bağış ve yardım kapsamında değerlendirilerek, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (c) bendi uyarınca, o yıla ait beyan edilecek kazancın % 5'i ile sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılması mümkündür.

4.4.7.5. İşletmeye ait taşıtın bağışı¹⁴⁰

Üniversitesi Rektörlüğüne bağışlanan aracın maliyet bedeli veya kayıtlı değerinin, bu değer mevcut değil ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değerinin o yıla ilişkin kurum kazancından beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılması mümkün olup şirket aktifinden çıkarılarak bağışlanan taşıt için fatura düzenlenmesi ve faturanın arka yüzüne bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kişiler tarafından imzalanması gerekmektedir.

Şirket aktifine kayıtlı aracın Üniversitesi Rektörlüğüne bedelsiz olarak teslimi KDV Kanununun 17/2-b maddesi kapsamında KDV den istisna olacaktır. Bu teslim nedeniyle yüklenilen KDV ise, KDV Kanununun 30/a maddesi gereğince indirim konusu yapılmayacak, indirilemeyen bu vergi gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

4.5. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU OLARAK AYRILAN TUTARLARIN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDE AYRICA GÖSTERİLEREK KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ

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 imkanı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

4.5.1. İndirim şartları

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

➤ İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),

➤ Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi

139 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-2000 sayılı özeliği.

140 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/10/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KDV-53-2/26-99 sayılı özeliği.

yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması

➤ Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi

gerekmektedir.

4.5.2. 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 yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.'nin 2014 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, şirket 2014 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 2013 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) A.Ş., beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 25/4/2015 tarihine kadar vereceği 2014 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. (A) A.Ş.'nin 2015 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 $(10.000 \times \%20)$ 2.000 TL vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

4.5.3. 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 beyannameye indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

4.6. TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİM

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

4.6.1. 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 ve veri saklama hizmetleri.
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

4.6.2. İndirimden Faydalanma Şartları

a- 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, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye’de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50’sine indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

b- 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 ve veri saklama 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.

c- 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 nede-

niyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

d- Türkiye’den Verilen, Mimarlık, Mühendislik, Tasarım, Yazılım, Tıbbi Raporlama, Muhasebe Kaydı Tutma, Çağrı Merkezi Ve Veri Saklama Hizmetlerinden Yurt Dışında Yararlanılması

Verilen hizmetten yurt dışında yararlanmış 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.

e- İlgili Bakanlığın İzin Ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim Ve Sağlık Hizmetlerinin Yararlanıcısının Yurt Dışında Olması

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye’de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

4.6.3. Türkiye’den Yurt Dışı Mukimi Kişi Ve/Veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi Ve Beyanı

a- İndirim tutarının tespiti

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan 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.

b- Kazançların kayıtlarda izlenmesi

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, 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 kazançla 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 hasılatla 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.

c- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50’sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyanamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyanamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyanamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

d- Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.”

4.6.4. Türkiye’den Yurtdışı Mukimi Kişi Ve Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İndirimi İle İlgili Örnek Özelgeler

4.6.4.1. Klinik çalışma raporları düzenleme faaliyetinden elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmeyeceği¹⁴¹

Klinik çalışma raporları düzenleme faaliyetinin tıbbi raporlama niteliği taşıması kaydıyla söz konusu hizmetin fiilen sunulması ve diğer şartların da sağlanması halinde söz konusu tıbbi raporlama hizmetinden elde edilen kazançların %50’sinin Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

4.6.4.2. Yurt dışı mukimi şirketlere verilen yazılım, tasarım ve yazılım projeleri destek hizmetlerinden elde edilen gelirin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmeyeceği¹⁴²

Belçika, ABD ve İsviçre mukimi firmalara yazılım ve tasarım hizmetlerinin fiilen sunulması ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla söz konusu yazılım ve tasarım hizmetlerinden 15/06/2012 tarihinden itibaren elde edilen kazançların %50’sinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

¹⁴¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 21/08/2013 tarih ve 38418978-125[10-12/ 11]-885 sayılı özeldesesi.

¹⁴² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14/08/2013 tarih ve 62030549-125[10-2012/381]-1246 sayılı özeldesesi.

4.6.4.3. Fuar sektöründe faaliyet gösteren şirketin yabancı katılımcılara sunduğu fuar organizasyonu hizmetinden elde ettiği kazancın vergilendirilmesi¹⁴³

Yabancı katılımcılara sunulan fuar organizasyonu hizmeti, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde sayılan faaliyetler arasında yer almadığından, söz konusu hizmet karşılığında elde edilen kazancın %50'sinin kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

4.6.4.4. Yurt içinde ve yurtdışında verilen mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita ve benzeri hizmetler için indirim uygulanacak kurum kazancı belirlenirken hangi tarihin esas alınacağı ve indirimden yararlanılan kazanç ile ilgili olarak yurtdışında ödenen vergilerin Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup konusu yapıp yapılmayacağı¹⁴⁴

Mimarlık ve mühendislik hizmetlerinin; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilmesi ve söz konusu hizmetlerden münhasıran yurt dışında yararlanılması halinde, bu faaliyetlerden elde edilen kazançların % 50'si, ilgili hesap dönemi kurumlar vergisi beyanname ile beyan edilen kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, bu hükmün yürürlük tarihinden önce söz konusu hizmetlerden elde edilen kazançların indirime konu edilemeyeceği tabiidir.

Öte yandan, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlar üzerinden yurtdışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye'de mahsuba konu edilebilmesi için aynı kazanç üzerinden Türkiye'de de bir vergi hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla, yukarıda sayılan faaliyetlerden elde edilen kazançların % 50'lik kısmı kurum kazancından indirim konusu yapılarak bu kısım üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanmayacağından, yurtdışında ödenen vergilerden sadece bu kazançların % 50'lik kısmına isabet eden tutarı, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesi de dikkate alınarak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

4.7. KORUMALI İŞYERİ İNDİRİMİ

5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanunun 14 üncü maddesi hükümlerine dayanılarak hazırlanan ve 26.11.2013 tarih ve 28833 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Korumalı İşyerleri Hakkında Yönetmelik"te yer alan tanıma göre; korumalı iş yeri, İşgücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli bireylere istihdam oluşturmak amacıyla Devlet tarafından teknik ve mali yönden desteklenen ve çalışma ortamı özel olarak düzenlenen işyerini, ifade etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasına 6518 sayılı Kanunla eklenen (yürürlük tarihi: 19/02/2014) (h) bendi hükmüne göre; 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalı-

143 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/07/2013 tarih ve 62030549-125[10-2012/298]-1132 sayılı özelgesi.

144 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/07/2013 tarih ve 38418978-125[10-12/9]-774 sayılı özelgesi.

şanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında hesaplanan korumalı işyeri indirimi; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirilebilmektedir.

Madde hükmüne göre; söz konusu indirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.

Madde hükmü 19/02/2014 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdiğinden 2013 yılı için verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinde söz konusu indirimsen yararlanılması mümkün değildir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TAM MÜKELLEFLER KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK ESASLAR

1. HESAP DÖNEMİ, TİCARİ VE MALİ BİLANÇO, TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER

1.1. HESAP DÖNEMİ

Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesi hükmü uyarınca Kanuni defterler "hesap dönemi" itibariyle tutulur. Kayıtlar ise her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Gelir vergisinde, vergilendirme döneminin takvim yılı olmasına karşın; kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Hesap dönemi ise normal olarak takvim yılıdır. Ancak, bazı durumlarda, bir yıldan az dönemler de hesap dönemi olarak kabul edilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesinde, yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi olarak sayılmıştır.

"Tasfiye haline giren kurumların" vergilendirilmesinde, tasfiye dönemi, hesap dönemi olarak kabul edilir (K.V.K. Md. 17). Tasfiye dönemi de, normal olarak bir yıllık devreden oluşmakla birlikte, kesin sonuç bir yılı aşabilen genel tasfiye dönemi itibariyle alınır.

Takvim yılı dönemi, faaliyet ve işlemlerin kapsamına göre uygun bulunmayan mükelleflerin başvurusu üzerine, Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belirleyebilir (V.U.K. Md. 174). Kendilerine hesap dönemi belirlenen kurumların kazançları, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır. (V.U.K. Md. 174)

Özel beyan konusu kazançlarda, vergilendirme dönemi yerine "kazancın iktisap tarihi" esas alınır. (K.V.K. Md. 25)

Dar mükellef kurumların K.V.K.'nın 30. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödediği vergilerde; dar mükellef kurumlarca, bu kazançlar için yıllık veya özel beyanname verilmeyen durumlarda, vergilendirme dönemi, vergi tevkifatının ilgili bulunduğu dönemdir. (K.V.K. Md. 25)

1.2. TİCARİ BİLANÇO VE MALİ BİLANÇO

Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesi hükmü uyarınca bilanço, işletmenin sahip olduğu varlıklarla borç ve alacakların karşılıklı olarak değerleri itibariyle gösterildiği bir tablodur. Bilançonun aktifi; mevcutlar ve alacaklar, varsa geçmiş yıl zararları kalemlerinden; pasifi de sermaye, yedek akçe, birikmiş amortismanlar, karşılıklar,

üçüncü kişilere olan borç kalemleri ve ilgili yıl kârından oluşur.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre düzenlenen bilançolar, “ticari bilanço” bu bilançoya göre belirlenen kâr da “ticari kâr” olarak adlandırılır. “Mali bilanço” ise ticari bilançonun vergi kanunlarında hüküm altına alınan değişikliklerini içeren şeklidir.

Mali bilanço kârı, vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken verginin matrahını gösteren kârdır. Mali kâr ile ilgili olarak ayrı bir bilanço düzenlenmez. Ticari bilanço esas alınmak suretiyle mali kâr hesaplanır. Hesaplama sırasında, ticari bilançoya göre oluşan kâra bazı eklemeler ve indirimler yapılır. Örneğin, kanunen kabul edilmeyen giderler, ticari bilançoya göre ortaya çıkan kâra eklenir. Aynı şekilde, vergiden istisna edilen kârlar gibi indirimler yapılmak suretiyle mali kâra ulaşılır

1.3. DEFTER TUTMA

1- Bilanço Esasına Göre Defter Tutulacak Durumlar

i. Sermaye şirketleri; Vergi Usul Kanunu’nun ticaret şirketlerini birinci sınıf tüccar sayan 177. maddesinin (4) numaralı bent hükmü uyarınca, bilanço esasında defter tutarlar.

ii. Kooperatifler; Vergi Usul Kanunu’nun 177. maddesinin (5) numaralı bent hükmü uyarınca bilanço esasında defter tutmaları gerekir.

iii. İktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflar ait iktisadi işletmeler, defter tutma mükellefiyetleri bakımından Vergi Usul Kanunu’nun 177. maddesinin (5) numaralı bent hükmü kapsamına girerler. Kural olarak bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir.

iv. İş ortaklarının da bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir.

2- İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutulacak Durumlar

Vergi Usul Kanunu’nun 177. maddesinin (5) numaralı bent hükmünün parantez içinde; sermaye şirketleri dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerinden işlerinin icabı bilanço esasında defter tutmalarına imkan veya gerek görülmeyenlerin, işletme hesabı esasında defter tutmalarına Maliye Bakanlığı’nca müsaade edebileceği belirtilmiştir.

3- Dar Mükellefiyete Tabi Kurumların Tutacakları Defterler:

Dar mükellef kurumlar;

➤ Türkiye’de ticari ve zirai bir faaliyette bulduklarında, “bilanço esasına göre” defter tutarlar. Bilanço esasına göre ticari kazancın hesaplanması ile ilgili esaslara göre tespit edilecek kurum kazancı yıllık beyan esasında vergilenir.

➤ Türkiye’de serbest meslek faaliyetinde bulduklarında, yine bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir. Dar mükellef kurumların elde ettikleri serbest meslek kazançları da kaynağa vergi kesintisine tabidir.

➤ Yabancı ulaştırma kurumları, Türkiye’de ticari faaliyette bulunmakla beraber bilanço esasında defter tutmazlar. Tutmaları gereken defter, Vergi Usul Kanunu’nun 207. maddesine göre hasılat defterinden ibarettir.

1.4. Kurum Kazancının Tespit Şekilleri ve Tahakkuk Esası

5520 sayılı K.V.K.'nın 6. maddesinde; kurumlar vergisinin, Kanunun 1. maddesinde belirtilen mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri "safı kurum kazancı" üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir. Safı kurum kazancının tespitinde G.V.K.'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacak olmakla birlikte zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde mezkur Kanunun 59. maddesinin son fıkrası da dikkate alınacaktır.

Gelir vergisi uygulamasında ticari kazancın tespiti, bilanço ya da işletme hesabı esasına göre yapılmaktadır. Bu durum, ticari kazanç gibi tespit edilecek kurum kazancı için de geçerlidir. Yani kurum kazancının tespiti de bilanço ya da işletme hesabı esasına göre yapılır. Kurum kazancının tespiti yönünden uygulanacak genel rejim bilanço esasıdır. Bunun nedeni, kurumlar vergisi mükelleflerinin, defter tutma ve dolayısıyla kazanç tespiti yönünden, hukuki statüleri itibarıyla birinci sınıf tüccar sayılmalarından kaynaklanmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarının işletme hesabı esasına göre tespit edildiği durumlar da vardır. Tam mükellef kurumların, bilanço esasına ve işletme hesabı esasına göre safı kurum kazancı şu şekilde hesaplanacaktır.

1.4.1. Bilanço Esasına Göre Kurum Kazancının Tespiti

Kurumlar vergisi mükellefleri, hesap dönemi sonunda bilanço ve gelir tablosu düzenlemek, işletmelerine dahil mevcutları, alacakları ve borçları tespit etmek ve bunların envanterlerini çıkarmak zorundadırlar.

Bilanço esasına göre tespit edilecek olan kurum kazancı; kurumun hesap dönemi sonundaki özsermayesi ile hesap dönemi başındaki özsermayesi arasındaki müspet farktır. Bu kıyaslanmanın yapılması sırasında, özsermayeler arasındaki farka; dönem içinde işletmeden çekilen değerler ilave edilir. Dönem içinde işletmeye ilave edilen değerler ise indirilir. Bu işlemlerin sonucu ortaya çıkan farkın müspet olması halinde, kurumun kâr, menfi olması halinde zarar ettiği sonucuna varılır. Özsermaye kıyaslanması suretiyle kazanç tespiti sırasında esas alınacak olan bilançolar, kurumun mali bilançolarıdır.

Özsermaye, Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesinde; "Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (özsermayeyi) teşkil eder. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler dahi özsermayenin cüzüleri sayılırlar" şeklinde tanımlanmıştır. Özsermaye bir yandan aktif toplamı ile yabancı kaynaklar arasındaki farka, öte yandan müteşebbisinin işletmeye koyduğu varlığa eşit olmalıdır.

Özsermaye, gerçek aktiften yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle hesaplanır. Özsermayenin hesaplanması kısaca;

$$\text{Özsermaye} = \text{Gerçek Aktif} - \text{Yabancı Kaynaklar}$$

şeklinde formüle edilebilir.

G.V.K.'nın 38. maddesine göre, bu şekilde yapılacak tespit sırasında V.U.K.'nın değerlendirme hükümleri ve mezkur Kanunun hasıllattan indirilmesi kabul edilecek ve edilmeyecek giderleri belirleyen 40 ve 41. madde hükümleri de göz önünde tutulur. Kurumlar vergisi bakımından, ayrıca K.V.K.'nın 8 ve 11. maddelerinin de göz önünde tutulacağı tabiidir.

1.4.2. İşletme Hesabı Esasında Kurum Kazancının Tespiti

İşletme defterinin sol tarafı “Giderler” kısmı olup, bu sayfaya bir önceki yıldan devreden mallar maliyet bedeli ile kaydedilir. Aynı sayfaya, yıl içinde satın alınan mallar ya da yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen ya da borçlanılan miktarlar ve işletme için yapılan tüm masraflar kaydedilir. İşletme defterinin sağ tarafı “Hasılat” kısmını ya da “Gelirler” sayfasını teşkil eder. Bu sayfaya, satılan mal bedeli ya da yapılan hizmet karşılığı tahsil edilen paralarla, tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer tüm gelirler kaydolunur. Ayrıca, yıl sonunda envanteri yapılan yani mevcudu tespit edilen emtia mevcudu da yine bu sayfaya yazılır.

Gider kısmı toplamına dönem başındaki emtianın eklenmesi, gelir kısmı toplamına da dönem sonundaki emtianın eklenmesi sonucu bulunan toplamlar karşılaştırılır. Gelir kısmına ait toplam, gider kısmına ait olan toplamdan büyükse kâr; gelir kısmına ait toplam, gider kısmına ait olan toplamdan küçükse zarar vardır. Topamlarının birbirine eşit olması durumunda ise o dönemde işletmenin özsermayesinde bir farklılık olmadığı anlaşılır. Yani işletme ne kâr ne de zarar etmiştir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar, her hesap döneminin sonunda işletme hesabı özeti çıkartırlar. İşletme hesabı özeti sol tarafına gider tablosu, sağ tarafına da gelir tablosu denir.

1.4.3. Safi Kurum Kazancının Saptanmasında Tahakkuk Esası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “safi kurum kazancı” başlıklı 6. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun “Ticari kazanç” başlıklı üçüncü kısmının birinci bölümünde yer alan ticari kazancın tespitiyle ilgili 39. maddesinin parantez içi hükmüne göre; “Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla, tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.” Bunun anlamı ticari kazancın saptanmasında, ödeme ya da tahsilatın öneminin olmadığıdır. Bir hasılatın gelir olarak göz önüne alınabilmesi için, tahsil edilmiş olması gerekmektedir. Alacak olarak tahakkuk etmesi yeterlidir. Bir giderin yasal kayıtlara intikal ettirilebilmesi, ödenmiş olmasına bağlı değildir. Borç olarak tahakkuk etmesi yeterlidir.

1.4.4. Hasılat Kavramı

Safi kurum kazancının saptanmasında kurumlar vergisi, kurumlar vergisi mükelleflerinin, bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Hasılat kavramını, Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesindeki öz sermaye kıyaslaması yoluyla kazanç tespitini belirleyen hükümden hareketle, kurum öz varlığında artma meydana getiren mal satış bedeli, hizmet bedeli, temettü, faiz, irat, kur farkı, tazminat vb. her türlü pasif unsurlar olarak tanımlamak mümkündür. Yine 38. madde uyarınca kurum öz varlığında artma sağlayan fakat kurum ortak veya sahiplerince, öz sermayeye dahil edilmek üzere kuruma teslim olunan değerler hasılat kavramına dahil değildir.

1.4.5. Tam Mükellef Kurumların Safi Kurum Kazancının Tespitinde Özellik Gösteren Durumlar

Kurum kazancının tespitinde ana kural, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın hesaplanmasına ilişkin hükümlerinin uygulanmasıdır. Bununla birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 6. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, zirai faaliyetle uğraşan kurumlar bakımından özel hüküm sevk edilmiştir. Dar mükellefiyette de, kazanç tespitinin bazı hallerde, ticari kazanç dışındaki esaslara göre hesaplanması öngörülmüştür. Kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile yurt dışında faaliyette bulunmaları durumunda da, bu faaliyet gelirlerinin vergi matrahına alınması bakımından bazı özellikler ortaya çıkar.

1.4.5.1. Zirai Faaliyette Bulunan Kurumlarda Kazanç Tespiti

Zirai faaliyette bulunan kurumlarda da safi kurum kazancı, bilanço veya işletme hesabı esasında tespit edilir. Genel rejim bilanço esaslıdır. İşletme hesabı esasında kazanç tespiti Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinin (5) numaralı bent hükmü uyarınca, Maliye Bakanlığı'ndan, işletme hesabı esasında defter tutma müsaadesi alınmış olan kurumlarda mümkündür. Bu konuda, iş hacmine göre bir ayırım söz konusu değildir.

Bilanço esasında kazanç, dönem sonu ve dönem başı mali bilançolarına göre bulunacak özsermaye kıyaslaması suretiyle bulunur. 5520 sayılı K.V.K.'nın 6. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, zirai faaliyetle uğraşan kurumların, bu faaliyetlerinden doğan kazançların tespitinde G.V.K.'nın 59. maddesinin son fıkrası hükmünün nazara alınacağı hüküm altına alınmıştır. G.V.K.'nın anılan 59. maddesi, zirai kazancın bilanço esasında tespiti ile ilgilidir. Mezkur maddenin son fıkrası hükmü ile ayrıca, aynı kanunun 56, 57 ve 58. madde hükümlerine atıf yapılmıştır. Böylece, zirai faaliyetle uğraşan kurumların, bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespiti yönünden, G.V.K.'nın 56, 57 ve 58. madde hükümleri ile de bağlantı kurulmuş olacaktır.

1.4.5.2. Ülke Dışı Faaliyet Gelirlerinde Kazanç Tespiti

G.V.K.'nın 85. maddesi hükmü uyarınca, yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar;

- Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,
- Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda, elde edilmiş sayılacaktır. Bu durum, Türkiye'de vergilemenin, gelire tasarruf etme şartına bağlı olduğunu göstermektedir.

1.4.5.3. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazanç Tespiti

G.V.K.'nın 42. maddesi hükmü uyarınca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde kazanç tespitinin işin bittiği yıl itibarıyla yapılması esası benimsenmiştir. 5520 sayılı K.V.K.'nın 1. Maddesi (2) numaralı bent hükmü uyarınca kurum kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümlerine göre belirleneceğinden yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ait kazancın belirlenmesine ilişkin düzenleme kurumlar vergisi mükellefleri açısından da hüküm ifade edecektir.

1.4.5.4. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye’de Vergilendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesi uyarınca kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar, tam mükellef olarak adlandırılmakta ve gerek Türkiye’de gerekse yurt dışında elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedirler.

Kurumlar, bir takvim yılını kapsayan hesap dönemi içinde yapmış oldukları faaliyetlerden elde etmiş oldukları kurum kazançları ile gerek yurt içindeki gerekse yurt dışındaki iştirakleri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler. Bununla birlikte mezkur Kanunun 5. maddesinde yer alan şartların mevcut olması durumunda, kurumların yurt içi ve yurt dışındaki iştiraklerinden elde etmiş oldukları iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisnadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin iştiraklerinden kazanç elde edebilmeleri için iştirak tarafından kâr dağıtımında bulunulması gerekmektedir. Aksi takdirde iştirak tarafından kâr dağıtımında bulunulmadığı sürece tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen ve Türkiye’de vergilendirilmesi gereken bir kazanç söz konusu olmayacaktır.

Kurumların iştiraklerinden elde edecekleri kazançların vergilendirilmesinde genel kural bu olmakla birlikte 5520 sayılı K.V.K.’nın “Kontrol edilen yabancı kurum kazancı” başlıklı 7. maddesinde uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki “vergi eşitsizliğinin” giderilmesi amacıyla kontrol edilen kurum kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre tam mükellef kurumlarca yurt dışında belirli şartlar altında iştirak edilen kurumlarca kâr dağıtımında bulunulmasa dahi, yurt dışındaki iştirakin kazancının tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmı Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır.

a- Kontrol Edilen Kurum Kavramı

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tam mükellefiyeti haiz gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte; sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri, kontrol edilen yabancı kurum olarak adlandırılmaktadır. Madde metninde yer alan “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri ile yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaşılıp, maddede belirtilen kontrol oranının altında kalınarak kapsam dışına çıkılması engellenmektedir.

Tam mükellef kurumlarca yurt dışında iştirak edilen kurumun kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde, kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınacaktır. Bununla birlikte yurt dışı iştirake ilişkin iştirak payının (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkının) tamamının, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapanmasından önce herhangi bir tarihte muvazaa olmaksızın elden çıkartılmış olması halinde ilgili yurt dışı iştirak hakkında madde hükümleri uygulanmayacaktır.

b- Kontrol Edilen Kurum Kazançlarının Türkiye’de Vergilendirilmesinin Şartları

Tam mükellef kurumların anılan sınırlar çerçevesinde iştirak ettikleri yurt dışındaki kurumlar genel olarak kontrol edilen kurum olarak değerlendirilmekle beraber, söz konusu yurt dışındaki kurum kazancının Türkiye’de vergilendirilmesi belirli şartların varlığına bağlıdır. Bu kapsamda olmak üzere kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesine ilişkin şartlar şunlardır;

i- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Bileşimi

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması gerekmektedir. Pasif nitelikli gelirler; yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi gelirlerden oluşmaktadır. Bu kapsamda olmak üzere yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı olmayan sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler de pasif nitelikli gelir sayılacaktır.

Örneğin; tam mükellefiyeti haiz gerçek kişi veya kurumların, sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip oldukları yurt dışındaki kurumun toplam 1000 olan gayri safi hasılatının aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluştuğunu varsayalım;

Ticari hasılat	400
Kâr payı	200
Faiz	100
Menkul kıymet satış geliri	300

Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin (kâr payı, faiz ve menkul kıymet satış geliri) toplam gayrisafi hasılatı oranı ($600/1000 =$) % 60 olduğu için kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye’de vergilendirilmesine ilişkin belirtilen koşul gerçekleşmiş olacaktır. Buna karşılık örneğimizde yer alan kurumun ticari hasılatının 75 veya daha fazla olması durumunda kontrol edilen yabancı kurum için belirlenen koşul gerçekleşmemiş olacaktır.

ii- Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Vergi Yükü

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde özetle; yurt dışındaki iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilebilmesi için, ticarî bilanço kârı üzerinden %10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Anılan bent metninde yer alan “vergi yükü” ifadesi ile nominal vergi oranı değil, efektif vergi yükü kastedilmektedir. Anılan uygulama açısından vergi yükü, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Örneğin, kurumun ticari kazancı 1.800, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar da 200 ise vergiye tabi kazanç 2.000 olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da % 15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı $(2.000/2 \times 0,15 =)$ 150 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kâr oranı da $(150/1.800=)$ % 8,33 olacaktır. Buna göre yurt dışındaki iştirakin elde ettiği kazanç üzerindeki efektif vergi yükü % 8,33 olduğundan söz konusu bu kurum kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.

iii- Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Asgari Gayrisafi Hasılat Tutarı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilebilmesi için ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. Bu nedenle kontrol edilen yabancı kurumun ilgili yıldaki gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmemesi durumunda, diğer şartların mevcut olması durumunda dahi elde ettiği kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi mümkün değildir.

Yurt dışında kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de vergilendirilmesine ilişkin olarak asgari gayrisafi hasılat tutarına ilişkin değerlendirme aşamasında, kontrol edilen yabancı kurum hasılatı ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası'nca açıklanan döviz alış kuru esas alınmak suretiyle tespit edilecektir.

c- Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Türkiye'de Vergilendirilecek Kazançları

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kontrol ettikleri ve 5520 sayılı K.V.K.'nın 7. maddesinde yer alan şartların mevcut olması nedeniyle Türkiye'de vergilendirilecek kurum kazançları, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır. Buna bağlı olarak kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabılır kârının olmaması durumunda Türkiye'de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir. Bununla birlikte kontrol edilen yabancı kurum tarafından karın sermayeye eklenmiş olması, söz konusu kazancın tam mükellef kurumun hissesine isabet eden kısmının Türkiye'de vergilendirilmesine engel değildir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilecek kısmının tespitinde, yurt dışı iştirakin ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacaktır. Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye'de vergilendirilmesine ilişkin şartlarının gerçekleşmesi durumunda, kontrol edilen kurum kazancı söz konusu iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahlarına hisseleri oranında dahil edilecektir.

Öte yandan yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında Türkiye'de vergilendirilmiş kazancının, yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması halinde elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye'de vergilendirilmiş kısmı ayrıca vergilendirilmeyecektir. Ancak, daha sonraki yıllarda, kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye'de vergiye tabi tutulmuş kazancından daha fazla kâr payı

dağıtılması halinde, aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Örnek: Yurt dışındaki (ABC) Şirketinin 15.05.2014 tarihi itibarıyla ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir.

Ortak	Ortaklık payı
Tam mükellef gerçek kişi (D)	%20
Tam mükellef kurum (E)	%40
Dar mükellef gerçek kişi (F)	%40

(ABC) şirketinin hesap dönemi 1 Temmuz-30 Haziran tarihleri arasındadır. Anılan kurumun 30.06.2014 tarihi itibarıyla sona eren hesap döneminde elde ettiği kurum kazancı, tamamı pasif nitelikli gelirlerden oluşmak kaydıyla 10.000.000 ABD Doları olup, bu kazanç üzerinden bulunduğu ülkede ödemiş olduğu kurumlar vergisi ise 400.000 ABD Dolarıdır. Bu tarih itibarıyla tam mükellefiyeti haiz kurum (E)'nin aktifinde söz konusu (ABC) Şirketi hisselerinin % 10'u bulunmaktadır.

Buna göre, tam mükellef gerçek kişi (D)'nin elinde bulunan % 20 oranındaki ortaklık payı ile tam mükellef kurum (E)'nin % 40 oranındaki ortaklık payı, (ABC) Şirketinin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığı hususunda birlikte değerlendirilecek olup, tam mükellef gerçek kişi (D) ile tam mükellef kurum (E)'nin (ABC) Şirketine toplam iştirak oranı 15.05.2014 tarihi itibarıyla % 60 olduğundan (ABC) Şirketinin 01.07.2013 - 30.06. 2014 hesap dönemi için kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

(ABC) Şirketinin tabi olduğu hesap döneminin kapandığı 30.06.2014 tarihi itibarıyla tam mükellef kurum (E)'nin aktifinde, anılan şirketin %10 hissesi bulunduğundan, bu tarih itibarıyla şirketin kazancının %10'u dağıtılsın veya dağıtılmasın tam mükellef kurum (E) tarafından elde edilmiş sayılacaktır.

Bu oran dahilinde hesaplanan (10.000.000 x %10 =) 1.000.000 ABD Doları, tam mükellef kurum (E) tarafından 30.06.2014 tarihi itibarıyla elde edilmiş kâr sayılacak ve ikinci geçici vergilendirme döneminin vergi matrahına dahil edilecektir. Söz konusu kazançta isabet eden [yurt dışı iştirakin faaliyette bulunduğu ülkede ödenmiş olan (400.000 x %10 =) 40.000 ABD Doları] vergi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin beşinci fıkrasında yer alan hükümler çerçevesinde Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

d- Yurt Dışındaki İştirak Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesi uyarınca yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Buna karşılık kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, söz konusu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

2. TAM MÜKELLEFLER KURUMLARDA YILLIK VE MUHTASAR BEYANNAME-NİN VERİLME ZAMANI VE YERİ

2.1. TAM MÜKELLEFLER KURUMLARDA YILLIK BEYAN

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun hesap döneminin sonuçlarını içeren beyanı üzerine tarh olunur. Her kurumlar vergisi mükellefi vergiye tabi kazancının tamamı için beyanname vermekle birlikte tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir. Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesi mümkün değildir.

Kurumlar vergisi beyanamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Normal hallerde hesap dönemi takvim yılı ise de, V.U.K.'un 174/2. maddesi hükmü uyarınca faaliyet ve muamelelerin niteliği bu döneme uygun bulunmayan mükelleflerin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığı kendilerine 12'şer aylık özel hesap dönemi tayin edebilmektedir.

Ancak özel hesap dönemi tayin edilmesi Maliye Bakanlığı'nın ihtiyarındadır. Normal durumu baz aldığımızda takvim yılından oluşan hesap dönemi Aralık ayında kapanmış olur. Onu izleyen dördüncü ay bir sonraki yılın Nisan ayıdır. Kurumlar vergisi beyanamesinin Nisan ayı başından başlayarak en geç bu ayın yirmi beşinci günün akşamına kadar verilmesi gerekir. Özel hesap döneminin kullanıldığı hallerde vergilendirme dönemi örneğin Ağustos ayında kapanıyorsa, kurumlar vergisi beyanamesinin bu ayı izleyen dördüncü ay yani Aralık ayının yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

Faaliyetin durdurulup tasfiyeye girilmesi durumunda kıst döneme ait beyanamenin yine hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekecektir.

Örneğin, hesap dönemi tasfiye dönemi olan bir kurum 15.07.2014 tarihinde tasfiyeye girmişse 01.01.2014 ile 15.07.2014 tarihleri arasında kalan kıst dönemle ilgili kurumlar vergisi beyanamesinin 25 Kasım günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinden birinin mevcut olması durumunda beyanname verme süresi durur. Duran süre, mücbir sebebin ortadan kalkmasından sonra kaldığı yerden yeniden işlemeye başlar. Ayrıca anılan Kanunun 17. maddesi hükmü uyarınca zor durumda bulunan mükelleflerin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığı beyanname verme süresini en fazla bir ay uzatabilir.

Arama dolayısıyla veya mükellefin inceleme tutanağını imzalamaması nedeniyle defter ve belgeler muhafaza altına alındığında, söz konusu bu tarihten beyanname

verme tarihine kadar olan süre bir aydan daha az ise kurumlar vergisi beyanname verme süresi bir ay uzamaktadır. (V.U.K. md. 141-144)

Kurumun tasfiyeye girmiş olması bir önceki normal dönem beyannamelerinin dört aylık sürede verilmesini önlemez. Ancak tasfiye normal beyanname verme tarihi bitmeden sonuçlanmışsa, bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 31. maddesine göre kıst döneme ait beyanname, tasfiyenin bitiminden itibaren otuz gün içinde verilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin (6) numaralı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun kanuni ya da iş merkezinin bağlı bulunduğu yer vergi dairesine verilir. Ancak anılan maddenin (5) numaralı fıkrası uyarınca, kooperatifler gelirlerinin vergi tevkifatına tabi tutulmuş bulunan kira gelirlerinden ibaret olması halinde bu kira gelirleri için beyanname vermeyeceklerdir.

2.2. Tam Mükellef Kurumlarda Muhtasar Beyanname

KVK'nın 15. maddesinde; vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları belirtilmiştir.

Öte yandan, 5615 sayılı Kanunun 10. maddesi ile, GVK'nın muhtasar beyannamenin verilme süresine ilişkin 98. maddesinde yer alan «ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar,» ibaresi «ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar,» olarak değiştirilmiştir. 5615 sayılı Kanunun¹⁴⁵ 19. maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 28. madde ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden, 371 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁴⁶ ile uygulama birliğinin sağlanması amacıyla; KVK'nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olan mükelleflerce 5615 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden sonra verilecek muhtasar beyannamelerin, ertesi ayın başından yirmiüçüncü günü akşamına kadar verileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, 5615 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 04.04.2007 tarihinden sonra, KVK uyarınca yapılan kesintilere ilişkin muhtasar beyannamelerin de ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

Muhtasar beyanname, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergiler bir merkezden bildirilebilir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin G.V.K. ile K.V.K. uyarınca yapacakları vergi tevkifatına ilişkin usul ve esaslar, ana hatları itibarıyla izleyen bölümde yer almaktadır.

2.2.1. Tam Mükellef Kurum Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Tevkifatı

5520 sayılı KVK ile yapılan en önemli değişikliklerden biri, kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendirdiği halde GVK'nın 94. maddesinde düzenlenmiş olan vergi kesintisi hükümlerinin kurumlar ile ilgili olanlarının bu Kanun'dan çıkarılarak KVK'ya aktarılmasıdır. Bu kapsamda, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemelere ilişkin olan vergi kesintisi de 5520 sayılı Kanun ile hüküm altına alınmış olmaktadır.

145 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

146 17.04.2007 tarih ve 26496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kurumlara yapılan ödemeler 5520 sayılı KVK'ya göre vergi kesintisine tabi tutulacağından bu ödemeler için ayrıca GVK'ya göre vergi kesintisi yapılmasına gerek olmayacaktır.¹⁴⁷

Tam mükellef kurumlara yapılan ödemelere ilişkin vergi kesintisi KVK'nın 15. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, birinci fıkrada sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca, tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak bazı ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Öte yandan, Kanunun geçici 1. maddesinin;

- Birinci fıkrasında, bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca,
- İkinci fıkrasında ise Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca, ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı hükmedilmiştir.

Buna göre, KVK'nın 15. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacak ödemelerden GVK'nın 94. maddesi uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacak; bu madde kapsamında olan kazanç ve iratların GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulması durumunda ise anılan kazanç ve iratlar bu madde uyarınca kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Dolayısıyla tam mükellef kurumlara yapılan ödemelere ilişkin vergi kesintisinde, GVK'nın geçici 67. maddesi hükmünün de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.¹⁴⁸

2.2.2. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tam mükellef kurumlara (avans olarak ödenenlerde dahil olmak üzere) nakden veya hesaben yaptıkları bir kısım ödemeler üzerinden tevkifat yapmak zorunda olan; kişi, kurum ve kuruluşlar şunlardır;

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler,

¹⁴⁷ İrfan VURAL, Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2009, sf. 783

¹⁴⁸ VURAL, a.g.e., sf. 783-784

Anılan kişi, kurum ve kuruluşlar dışında kalan gerçek ve tüzel kişilerin tam mükellef kurumlara yapmış oldukları ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülükleri bulunmamakla birlikte sayılan kişi, kurum ve kuruluşların tevkifat yükümlülükleri sadece madde metninde yer alan ödemeler ile sınırlıdır.

2.2.3. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca tam mükellefiyete tabi kurumlar tarafından elde edilecek kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar şunlardır;

1- Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde, yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile uğraşan tam mükellef kurumlara ödenen hakediş bedelleri üzerinden % 3 oranında, tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi uyarınca inşaat ve onarım işlerinin yıllara sari inşaat işi olarak değerlendirilmesi ve hakediş bedelleri üzerinden tevkifat yapılması için söz konusu inşaat ve onarım işinin; birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerektiği gibi aynı zamanda bir taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

2- Kooperatiflere Ödenen Kira Bedelleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (1/b) bendi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara ödenen kira bedelleri üzerinden % 20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Öte Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde kooperatif gelirlerinin tevkifata tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirlerinden oluşması durumunda söz konusu bu kazançların beyan edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

3- Her Nev'i Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri

Tam mükellef kurumlarca 2005 ve daha önceki hesap dönemlerinde elde edilen her nev'i tahvil ve hazine bonusu faizleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı. Buna karşılık 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilecek söz konusu menkul kıymetlerden 2006-2015 yılları arasında elde edilecek faiz gelirleri üzerinden ise mezkur Kanununun Geçici 67. maddesi uyarınca % 10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte anılan maddenin (9) numaralı fıkrası uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev'i tahvil ve Hazine bonusu faizleri üzerinden Geçici 67. madde uyarınca tevkifat yapılması mümkün olmadığı gibi söz konusu bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri geçerli olacaktır. Bu nedenle tam mükellef kurumlarca 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nev'i tahvil ve hazine bonolarından elde edilen faiz gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaya devam edilecektir.

Tam mükellef kurumlar tarafından 2016 yılından itibaren elde edilen her nev'i tahvil ev Hazine bonusu faizleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ile

emeklilik yatırım fonlarının banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde ettikleri anılan gelirler üzerinden tevkifat yapılmayacağından bunlar tarafından elde edilen anılan gelirler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında tevkifat yapılacaktır.

4- Mevduat Faizleri, Repo Gelirleri ve Katılım Bankalarından Elde Edilen Gelirler;

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç), (d), (e) ve (f) bentleri uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen;

- Mevduat faizleri,
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları,
- Repo gelirleri,

tevkifata tabi bulunmaktadır. Ancak tam mükellef kurumlar tarafından 2006-2015 yılları arasından elde edilen anılan gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi bulunmaktadır. Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K. uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı ve anılan madde kapsamında tevkif edilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu nedenle tam mükellef kurumlar tarafından 2006-2015 yılları arasında elde edilecek yukarıdaki gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacak olup, 5520 sayılı K.V.K.'nin 15. maddesi kapsamında tevkifat yapılması söz konusu değildir.

5- Kâr Payları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, tam mükellef kurumlar tarafından vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında da 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yazılı kâr payları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda olmak üzere tam mükellef kurumlar tarafından;

- Vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca % 15 oranında,
- Bunların dışında kalanlara (tam mükellefiyeti haiz kurumlar hariç) dağıtılan kâr payları üzerinden ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6/b-i ve ii alt bentleri uyarınca % 15 oranında,

tevkifat yapılması gerekmektedir.

Öte yandan tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden gerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 94., gerekse 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılması söz konusu

değildir. Diğer taraftan tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları (Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilenler hariç) üzerinden ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

6- Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Tevkifat

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin (1/d) bendi uyarınca Türkiye’de kurulu bulunan;

- Menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bununla birlikte yatırım fon ve ortaklıklarının (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) elde ettikleri kurumlar vergisinden istisna bu kazançlar üzerinden genel olarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat kapsamındadır. Ancak menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacağından bu kazançlar üzerinden ayrıca 5520 sayılı Kanun uyarınca tevkifat yapılması söz konusu değildir. Diğer taraftan emeklilik yatırım fonlarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden ise tevkifat yapılması söz konusu değildir.

Bu kapsamda olmak üzere yatırım fon ve ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren elde etmiş oldukları kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar özetle şu şekilde olacaktır;

Yatırım Fon veya Ortaklığı	Kur. Ver. İstisna Kazançları	Tevkifatın Dayanağı
Menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları	Portföy işletmecilik kazançları	2006-2015 yılları arasında G.V.K. Gç. Md. 67/8, 2016 ve izleyen yıllarda 5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3 Kesinti Oranı : % 0 (2006/10731 sayılı BKK).
Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya yatırım ortaklıklar	Portföy işletmecilik kazançları	5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3 Kesinti Oranı : % 0 (2009/14594 sayılı BKK).

Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıkları	Tüm kazançları	5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3 Kesinti Oranı : % 0 (2009/14594 sayılı BKK).
Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıkları	Tüm kazançları	5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3 Kesinti Oranı : % 0 (2009/14594 sayılı BKK).
Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonları	Tüm kazançları	2006-2015 yılları arasında G.V.K. Gç. Md. 67/8, 2016 ve izleyen yıllarda 5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3 Kesinti Oranı : % 0 (2009/14594 sayılı BKK).
Borsa yatırım fonları	Portföy işletmecilik kazançları	2006-2015 yılları arasında G.V.K. Gç. Md. 67/8, 2016 ve izleyen yıllarda 5520 sayılı K.V.K. Md. 15/3 Kesinti Oranı : % 0 (2009/14594 sayılı BKK).
Emeklilik yatırım fonları	Tüm kazançları	Tevkifata tabi değil

2.3. TEVKİFAT UYGULAMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında tam mükellef kurumlarca elde edilen kazanç ve iratların gayri safi tutarı üzerinden tevkifat yapılacaktır. Bununla birlikte ödemenin net tutar üzerinden yapılması (verginin ödemeyi yapan taraftan üstlenilmesi) halinde tevkifat, net olarak ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Avans olarak ödenen tutarlar tevkifata tabi olduğu gibi tevkifata tabi kazanç ve iradın nakden veya hesaben ödenmesi durumunda da tevkifat yükümlülüğü söz konusu olacaktır. Anılan uygulama kapsamında kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlem, hesaben ödeme kavramı içinde değerlendirilecektir.

Mezkur Kanununun 15. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeleri gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'na göre tevkif edilen vergilerin vergilendirme dönemini takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte 5520 sayılı Kanununun 15. maddesi uyarınca tevkif edilen vergilere ilişkin muhtasar beyanname de aynı sürede verilecektir.

Ancak, kurumlar vergisinden istisna edilen fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden yapılacak tevkifat, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

3. Tam Mükellef KURUMLARDA Ödeme

3.1. Yıllık Kurumlar Vergisinin Ödenmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilir. Diğer taraftan mezkur Kanunun 21. maddesinde ise kurumlar vergisinin, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden kurumlar vergisi, izleyen yılın Nisan ayının sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen ve birleşen kurumlar adına tasfiye kararı veya birleşme kararı üzerinden tarh olunan vergiler tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir. Buna göre tasfiye veya birleşme kararı, 30 gün içinde beyan edileceğinden beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin de bu süre içinde ödenmesi gerekmektedir.

Devir ve tam bölünme hallerinde ise devrolan veya bölünen kurumun devir veya bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ise devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar (izleyen yılın Nisan ayının sonuna kadar) ödenmesi gerekmektedir.

3.2. Tam Mükellef Kurumlarca Yapılacak Stopajda Ödeme

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, anılan madde uyarınca tevkifat yapmak zorunda olanların bir ay içinde yaptıkları veya tahakkuk ettirdikleri kâr ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan etmek zorunda oldukları ve G.V.K.'nda belirlenen usul ve esasların bu madde uyarınca verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden kendileri tarafından yapılacak tevkifatın ise kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan muhtasar beyanname ile beyan edilen vergilerin ödeme süresi ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinin (4) numaralı fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, muhtasar beyanname ile beyan edilen vergilerin, beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

3.3. Tam Mükellef Kurumların TEVKİF SURETİYLE VE YURT DIŞINDA ÖDEMİŞ OLDUKLARI VERGİLERİN MAHSUP VE İADESİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33 ve 34. maddeleri uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışında elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden mahallinde ödemiş oldukları vergiler ile yurt içinde tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergiler ve geçici vergileri beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebileceklerdir. Söz konusu mahsup uygulamalarına ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır.

3.3.1. Tevkif Suretiyle Ödenmiş Vergilerin Mahsup ve İadesi¹⁴⁹

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, beyanname gösterilen kazançlardan, mezkur Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasına ve 30. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Bununla birlikte kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenmiş bulunan vergilerde anılan maddenin (7) numaralı fıkrasında yer alan özel düzenleme uyarınca beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Ancak, G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, kesinti suretiyle ödenen verginin, işlemde doğan kazancın tabi olduğu vergi kesintisiyle çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici vergilendirme dönemi içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş vergiler o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarlarından da mahsup edilebilecektir. Buna karşılık ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Öte yandan sigorta ve reasürans şirketlerinde, hayat sigorta branşında teminat sağlayan şirketlerin, hayat matematik karşılıklarının yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan vergi kesintileri de aynı şekilde söz konusu sigorta şirketinin beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Ayrıca, dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisi yoluyla alınan ve kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi ihtiyari kılınan kazançları için beyanname verilmesi halinde, bu kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden, evvelce kesinti yoluyla alınan vergiler genel hükümler çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

Yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkif edilecek vergilerin, söz konusu fon ve ortaklıkların katılma belgeleri ile hisse senetlerinden kâr payı alan kurumlar tarafından, aldıkları kâr payının içerdiği vergi kesintisi miktarı ile sınırlı olmak üzere hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür. Diğer taraftan yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş bulunan vergilerin, bunların kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden tevkif edilecek vergilerden mahsup edilmesi mümkündür.

Ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerinin kontrol edilen yabancı kurumlara yaptıkları ödemeler üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca tevkif ettikleri vergileri, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

149 Serdar GÜMÜŞAY, Kesinti Yolu İle Ödenen Vergilerin İadesi, Diyalog Dergisi, Nisan-2005

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilecek vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilecektir. Fazla olan bu tutar, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurması şartıyla kendisine iade edilecek olup; bu süre içinde başvurmayanların bu farktan doğan alacakları düşer.

Maliye Bakanlığı, söz konusu iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yıl içinde tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen kısmın nakden veya mahsuben iade edilmesine ilişkin olarak 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslar geçerli olacaktır.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerse ortağı buldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

3.3.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

a- Mahsup Yoluyla İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerse ortağı buldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kolektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade çağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder. Ayrıca mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126. maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

b- Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000.-TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000.-TL'yi aşması halinde, 10.000.-TL'yi aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir.

10.000.-TL'ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10. maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Bu teminatlar aşağıda yer aldığı gibidir.

- Para,
- Bankalar tarafından verilen teminat mektupları,
- Hazine tahvil ve bonoları.

Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 100.000.-TL'yi aşması durumunda iade talebinin 100.000.-TL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000.-TL'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Ayrıca genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az % 51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, gerekli belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bununla beraber nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin;

- Adı-soyadı veya unvanı,
- Vergi kimlik numarası,
- Bağlı olduğu vergi dairesi,
- Borcun türü, miktarı ve dönemi

bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

Nakden iade talepleri ile ilgili olarak belirtilen belgeler, talep edilen tutarın tamamı için aranacaktır.

Konu ile ilgili olarak çıkarılan 05.01.2012 tarih ve 79 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri'nde;

«Elektronik ortamda verilen muhtasar beyanname yer alan «Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler ile Menkul Sermaye İratları Dışında Kalan Ödemelere Ait Bildirim» ile gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve zirai kazançlara ilişkin olarak yapılan tevkifatlarda, tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C. kimlik numarası) ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın miktarına ilişkin bilgiler bulunmakta ve bu bilgiler ile vergilerin ödenip ödenmediği hususu vergi daireleri tarafından E-VDO merkezi sorgulamalar ekranında e-beyanname bölümünden sorgulanabilmektedir.

Bu nedenle, mükelleflerin iade işlemleri için harcadığı zamanı, ödemenin gecikmesi sebebiyle katlandıkları maliyeti ve vergi daireleri üzerindeki iş yükünü azaltmak amacıyla 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacak olup, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablo yeterli olacaktır.

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilememesi durumunda ise 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.»

açıklamalarına yer verilmiştir.

3.3.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri

Vergi Usul Kanununun 120 nci maddesinde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme uyarınca, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerin iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Yapılan bu düzenleme çerçevesinde, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gereklidir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz.

3.3.4. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin mahsuben/nakden iade talepleri ile ilgili olarak 252 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen ve ibrazı istenen belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde işlem yapılır. Ayrıca durum mükellefin bağlı bulunduğu meslek odasına da bildirilir.

3.3.5. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Yapılan incelemeler sonucunda gerçekte, mükellefe iadesi gereken tutarın yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre iade edilen tutardan (100.000 TL) daha az olduğunun veya iade edilmesi gereken bir tutar bulunmadığının belirlenmesi halinde ortaya çıkan vergi ziyayı, gecikme faizi ve buna bağlı cezalardan mükellefle birlikte yeminli mali müşavir de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Süresinde tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, düzenlenen tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde mükellefin iadeye hak kazandığı tutarın, yukarıdaki bölümlerde yer alan kanıtlayıcı belgeleri ve yasal dayanakları belirtilmek suretiyle açıklanması gerekir. Tevkif suretiyle alınan vergilere ilişkin olarak belirtilen kanıtlayıcı belgelerin rapora eklenmesi zorunludur.

3.3.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kesilen Vergilerin Mahsubu ve İadesi

Gelir Vergisi Kanununun 94/3. maddesi hükmünde, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri kapsamındaki istihkak ve avans ödemeleri üzerinden % 3 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Yapılan bu kesintiler, işin bitim tarihi itibarıyla tespit edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmekte, aradaki fark ise ödenmektedir. Dolayısıyla, yıl içinde kesilen stopajların, hesaplanan vergiden fazla olması durumunda, aradaki fark belli hükümler çerçevesinde iade edilmektedir. Henüz tamamlanmamış yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri kapsamındaki istihkak ve avans ödemeleri üzerinden kesilen stopajların işin devamı müddetince diğer kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri dolayısıyla alınan istihkak bedellerinden tevkif edilmiş bulunan vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen gelire dahil kazançlar üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu neticesinde, kalan vergi tutarı önceki bölümlerde açıkladığımız ve 252 no'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer alan esaslara göre nakden veya mahsup edilmek suretiyle iade edilecektir.

3.3.7. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubunda Mahsuba Konu Borcun Türüne Göre Değişen Uygulama

Mükelleflerin stopaj yoluyla ödemiş oldukları vergilerin gelir veya kurumlar vergisinden mahsuba konu edilemeyen kısmının vergi ya da diğer kamu borçlarına mahsubunda mahsup edilecek borcun niteliğine göre uygulama farklılık gösterebilmektedir. Konuyu aşağıdaki gibi tablolandırmak mümkündür.

Mahsuben iade esaslarına göre yerine getirilecek iade talepleri :

- Kendi vergi borçlarına mahsup talebi,
- İşletmesine ait araçların MTV 'ne mahsup talebi,
- Ortağı olduğu iş ortaklığının vergi borçlarına mahsup talebi,
- Ortağı olduğu adi ortaklığın vergi borçlarına mahsup talebi,
- Yıl içinde devraldığı şirketin vergi borcuna mahsup talebi.

Nakden iade esaslarına göre yerine getirilecek iade talepleri :

- Üçüncü kişilerin vergi borçlarına mahsup talebi,
- Adi ortaklık veya iş ortaklığı olarak birlikte faaliyette bulunduğu ortağının vergi borçlarına mahsup talebi,
- İştiraki bulunduğu şirketin vergi borcuna mahsup talebi,
- Yargı harcına mahsup talebi,
- Trafik para cezasına mahsup talebi,
- Yurtdışından ithal edilen makineler için ödenecek KDV mahsup talebi.

Yerine getirilemeyecek iade talepleri :

- Sosyal güvenlik primi ve diğer kamu kurumlarına olan borçlarına (elektrik, su, doğalgaz idari para cezası gibi) mahsup talebi

3.4. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33. maddesi uyarınca tam mükellef kurumlarca yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Ancak ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye'deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir. Aynı şekilde yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de tarh olunan geçici vergiden mahsubu mümkündür.

Buna göre, geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara % 20 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye'de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara % 20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır. Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye'deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

Örnek: Değerli A.Ş. yurt dışında 800.000 TL karşılığı yabancı para cinsinden faiz geliri elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca % 30 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda, Değerli A.Ş. 800.000 TL'yi Türkiye'de kurum kazancına dahil edecek, ancak bu kazançla ilişkin yurt dışında ödenen verginin, Türkiye'de bu kazançla ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmını $[240.000 - (800.000 \times \% 20) =]$ 80.000 TL'yi Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden, mahsup edemeyecektir.

Öte yandan anılan madde uyarınca tam mükellef kurumların yurt dışında bizzat ödememekle birlikte iştirak ettiği ya da kontrol ettiği kurumlar tarafından ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerde Türkiye'de bu kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Buna göre;

➤ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin uygulandığı hallerde, kontrol edilen yabancı kurumun ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden,

➤ Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştirakleri tarafından kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden,

mahsup edilebilecektir.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de tarh olunacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için yabancı ülkelerde vergi ödendiğinin, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, % 20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette câri olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır. Tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi, ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin anılan süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacaktır.

3.5. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP VE İADESİ

3.5.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin (2) numaralı fıkrasında kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla

sınırlı olmak üzere) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere G.V.K.'nda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Kurumlar vergisi mükellefleri yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, ilgili hesap dönemine ilişkin olarak ödedikleri geçici vergiyi mahsup edebileceklerdir.

217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, mahsup işleminin yapılabilmesi için dönemler halinde tahakkuk ettirilen geçici verginin mutlak surette ödenmiş olması gerektiği aksi takdirde mahsup yapılmasının mümkün olmayacağı ifade edilmiştir.

Söz konusu Genel Tebliğ de ayrıca; ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu dönemlere ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği bu mahsuba rağmen artakalan bir miktarın bulunması halinde, kalan kısmın mükellefin o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurması kaydıyla kendisine nakden iade edileceği açıklanmıştır.

3.5.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47. maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

3.5.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

İlgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olmaktadır.

Yıllık beyannamenin vergi bildirim 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 tutar-

lar toplamı) gösterilir. Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yukarıda sözü edilen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar ise red ve iade edilir.

3.5.4. Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesi

Geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10 u aşan tutarda eksik beyan edilmesi halinde tespit edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Bu durumda tarh edilecek ek vergi için vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi uygulanır. Mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergi için ise vergi aslı yönünden tarhiyat yapılmayacak olup, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası uygulanır. Geçici vergi beyanamesi vermeyen mükellefler için %10 luk yanılma payı uygulanmayacaktır. %10 luk yanılma payının, beyan edilmesi gereken (beyan edilmiş olan değil) geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca, verilen geçici vergi beyanamesinde matrah beyan etmeyen mükellefler için de beyan edilmesi gereken vergi matrahının %10 u kadar bir yanılma payı söz konusu olacaktır.

Geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edilmesi halinde %10'u aşan kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Bu durumda tarh edilecek ek vergi için vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi uygulanır. Geçici vergi beyanamesi vermeyen mükellefler için % 10'luk yanılma payı uygulanmayacaktır.

Geçici vergide % 10'luk yanılma payının, beyan edilmesi gereken (beyan edilmiş olan değil) geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca, verilen geçici vergi beyanamesinde matrah beyan etmeyen mükellefler için de beyan edilmesi gereken vergi matrahının % 10'u kadar bir yanılma payı söz konusu olacaktır.

3.5.5. Katma Değer Vergisi İade Alacağıın Geçici Vergiye Mahsubu

Katma değer vergisi iade alacağıın geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir/kurumlar vergisi beyanamesi üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsubundan sonra kalan tutarın nakden iadesinin talep edilmesi durumunda, söz konusu iade taleplerinin asıl kaynağının katma değer vergisi alacağı olması nedeniyle bu tür iade talepleri, nakden iade şartları ile iade usul ve esaslarının belirlendiği Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde yerine getirilecektir.

Bu noktada KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde önce hak ettiği KDV iade alacaklarını cari dönemde tahakkuk eden geçici vergilerinden mahsup eden, daha sonra ise bu yolla ödedikleri geçici vergilerin gelir ve kurumlar vergisini aşan kısmını teminatsız ve incelemesiz olarak nakden iade alan mükelleflerin iade aldıkları tutarın ilgili KDV mevzuatı çerçevesinde belirlenmiş olan teminatsız ve incelemesiz iade sınırını (Bir çok KDV İade türünde 4.000 TL) aşması durumunda aşan kısmın haksız iade alındığından hareketle vergi ziyayı cezalı olarak gecikme zammı ile birlikte geri istenebileceği tehlikesi asla göz ardı edilmemelidir¹⁵⁰.

150 A. Murat YILDIZ, "KDV ve Stopaj İade Alacaklarının Geçici Vergiden, Geçici Verginin de Gelir ve Kurumlar Vergisinde Mahsubunda Özellik Gösteren Hususlar", ASMMMO Bülten, Eylül-Ekim 2010, Sayı: 192

3.6. Yurt Dışında Ödenen Vergiler ile Yurt İçinde Tevkif Suretiyle Ödenen Vergiler ve Geçici Verginin Mahsubunda öncelik sırası

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yurt dışında ödenen vergiler, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle mahsup edilecek, artan tutarın bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecektir. Ayrıca, söz konusu sınırlamalar asıl olmak kaydıyla zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle Türkiye'deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

Örnek: Tam mükellef statüsündeki Alper A.Ş., 2014 yılında Fransa'da bulunan şubesinden 1.200.000 TL değerinde kurum kazancı elde etmiş ve bu kazanç üzerinden % 25 oranında olmak üzere toplam 300.000 TL kurumlar vergisi ödemiştir. (Söz konusu kazancın istisna kapsamında olmadığı varsayılmıştır)

Kurumun yurt içindeki faaliyetlerinden elde ettiği kazanç ise 2.800.000 TL olup, 200.000 TL tutarında kesinti suretiyle ödenen vergi, 480.000 TL tutarında ise ödenen geçici vergi bulunmaktadır.

Kurum kazancı	4.000.000 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi	800.000 TL
Mahsuplar (-)	920.000 TL
- Yurt dışında ödenen verginin mahsup edilebilecek kısmı (1.200.000 x % 20 = 240.000)	240.000 TL
- Kesinti suretiyle yurt içinde ödenen vergi	200.000 TL
- Geçici vergi	480.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi	0
İadesi gereken geçici vergi	120.000 TL

Buna göre; Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle yurt dışında ödenen vergiler mahsup edilecek, daha sonra sırasıyla yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecek olup, mahsup edilemeyen geçici vergi tutarı olan 120.000 TL mükellef kuruma iade edilebilecektir. Bununla birlikte yurt dışında ödenen verginin 60.000 TL tutarındaki kısmının ise mahsup sınırını aştığı için cârî yılda veya sonraki yıllarda hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan yurt dışından elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 22-31. maddelerini kapsayan üçüncü kısmında dar mükellef kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 22. maddesinin (1) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan maddenin (2) numaralı fıkrasında ise dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, G.V.K.'nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı, ancak bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı tam mükellef kurumlar açısından geçerli hükümler çerçevesinde tespit edileceği belirtilmiştir.

Önceki bölümde tam mükellef kurumların kurum kazançlarının tespiti ile vergilendirilmesi esasları açıklanmıştır. Rehberimizin bu bölümünde dar mükellef kurumların kurum kazançlarının tespiti ile vergilendirilmesi esasları ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

1. Dar Mükellef Kurum

Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca bir kurumun dar mükellefiyet esasına göre vergiye tabi tutulabilmesi için aşağıda belirtilen koşulların bir arada bulunması gerekir;

- Dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecek kurumun; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilen kurumlardan olması;
- Kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması;
- Yukarıdaki koşulları taşıyan kurumun Türkiye'deki faaliyetleri dolayısıyla kazanç veya irat elde etmesi.

Dar mükellefiyet esasına göre yapılacak vergilendirmede, kurumlar vergisinin konusuna giren kurum kazancının, Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı durumlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin (3) ve (4) numaralı fıkralarında düzenlenmiştir. Buna göre anılan (3) numaralı fıkrada dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından kazancın hangi hallerde Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı ve dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancının hangi tür kazanç ve iratlardan oluşacağı, (4) numaralı fıkrada ise bu kazanç ve iratların hangi durumlarda Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı hususlarında Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

2. Dar Mükellef Kurum Kazancında Elde Etme

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri kurum kazançları, Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde belirtilen ücret geliri dışındaki diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. Dar mükellefiyette elde edilen kurum kazancı ile ilgili en önemli sınırlama “kazanç ya da iradın Türkiye’de elde edilmesi” olgusudur. Buna göre dar mükellef kurumların Türkiye’de kazanç ve irat elde edebilmelerine ilişkin usul ve esaslar, her bir kazanç ve irat türü itibarıyla aşağıdaki gibi olacaktır.

2.1. Türkiye’de Elde Edilen Ticari Kazançlar

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin (3/a) bendi uyarınca dar mükellef kurumların Türkiye’de ticari kazanç elde edebilmesi için yabancı kurumun Türkiye’de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunması, kazancın kurum tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla yapılan işlerden elde edilmiş bulunması gerekmektedir.

Bununla birlikte, aynı bendin parantez içinde yer alan düzenleme uyarınca, bu şartlara haiz olsalar dahi dar mükellef kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Anılan düzenleme çerçevesinde Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmasıdır.

a- İşyeri

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin (3/a) bendinde ve G.V.K.’nın 8. maddesinin 1. fıkrasında işyerinin, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin edileceği belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun 156. maddesinde işyeri; “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, dershane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerler” şeklinde tanımlanmıştır.

b- Daimi Temsilci

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin (3/a) bendinde belirtilen “daimi temsilcinin” tanımı, G.V.K.’nın 8. maddesinde yapılmıştır. Buna göre daimi temsilci; “Bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir” şeklinde tanımlanmıştır. Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.¹⁵¹

- Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar,
- Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler,
- Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

151 A.Murat YILDIZ-Cem TEKİN, “Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesine Yönelik Esaslar – I” Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:341,s.33

2.2. Türkiye’de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin (3/c) bendi uyarınca dar mükellef kurumların Türkiye’de elde edecekleri serbest meslek kazançları kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. G.V.K.’nın 7. maddesinin 4. bendine göre, serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anılan düzenleme çerçevesinde serbest meslek kazancının Türkiye’de değerlendirilmesinden amaç, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına geçirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

2.3. Türkiye’de Elde Edilen Zirai Kazançlar

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin (3/b) bendi uyarınca dar mükellef kurumların Türkiye’de bulunan zirai işletmelerden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Dar mükellef bir kurumun Türkiye’de zirai kazanç elde edebilmesi için Türkiye’de bir zirai işletmenin varlığı ve zirai faaliyetin Türkiye’de yerine getirilmesi gerekmektedir.

2.4. Türkiye’de Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratları

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin (3/ç) bendi uyarınca dar mükellef kurumların taşınır ve taşınmazlar ile hakların kiralanmasından Türkiye’de elde edecekleri iratlar kurumlar vergisine tabi olacaktır. Dar mükellef kurumların, Türkiye’de gayrimenkul sermaye iradı elde etmeleri, G.V.K.’nın 7. maddesinin (5) numaralı bendi uyarınca;

- Gayrimenkul ve menkul malların Türkiye’de bulunması,
- Bu nitelikteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi.

koşullarının varlığına bağlanmıştır.

2.5. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde edecekleri menkul sermaye iratları, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin (3/d) bendi uyarınca kurumlar vergisine tabi olup, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de menkul sermaye iradı elde edilmiş sayılması için, G.V.K.’nın 7. maddesinin (6) numaralı bendi uyarınca, bu iradı sağlayacak olan sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması gerekmektedir.

Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması demek, Türkiye’deki herhangi bir gerçek ya da tüzel kişiye sermaye olarak konulması, borç olarak verilmesi ve benzeri şekillerde Türkiye’de kullanılmasıdır. Böylece yatırılmış bulunan sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar dar mükellef kurumunun Türkiye’de elde ettiği menkul sermaye iradıdır.

2.6. Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettiği diğer kazanç ve iratlar, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin (3/e) bendi uyarınca kurumlar vergisine tabidir. Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların Türkiye’de elde edebilecekleri diğer ka-

zanç ve iratlar, G.V.K.'nın 80. maddesinde düzenlenmiştir. Dar mükellef kurumların Türkiye'de diğer kazanç ve irat elde etmeleri için, bu kazanç ve iratları doğuran işin veya işlemin Türkiye'de yapılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. G.V.K.'nın 7. maddesinin (7) numaralı bendi uyarınca belirtilen iki koşuldan birinin gerçekleşmesi, diğer kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmiş sayılması için yeterlidir.

3. VERGİ ANLAŞMALARININ DAR MÜKELLEFLER KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ ÖNEMİ

Globalleşme ve teknolojinin zamanla ilerlemesi, uluslararası ticaretin gelişerek ülke sınırları dışına taşmasına neden olmuştur. Uluslararası ticaretin artması ile birlikte her ülkenin vergileme yetkisini kendi lehine yorumlaması, uluslararası piyasalarda faaliyette bulunan ekonomik birimler üzerinde çifte vergileme nedeniyle önemli vergi yüklerinin oluşmasına neden olmaktadır.

Örneğin; merkezi Hollanda'da bulunan bir şirketin Türkiye'de elde ettiği kazancı; hem kazancın elde edildiği ülke olan Türkiye'de hem de mükellefin yerleşik olduğu Hollanda'da vergilendirilmesi çifte vergilemeye neden olacaktır. Bu kapsamda olmak üzere karşılıklı olarak teşebbüsleri vasıtasıyla ticari ve iktisadi faaliyetlerde bulunan ülkeler, ekonomik birimlerin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde uygulanacak olan vergileme ilke ve prensiplerini vergi anlaşmaları ile belirlerler. Uluslararası vergi anlaşmaları, TBMM'nin onayı ve Kanunla yürürlüğe girmekte ve ulusal vergi kanunları hükümlerine göre uygulanma önceliğini haizdir.

Ülkemiz tarafından gerçek ve tüzel kişiler vasıtasıyla iktisadi ilişki içinde bulunduğu ülkeler ile çifte vergilemenin önlenmesi amacıyla bir çok vergi anlaşması yapılmıştır. Söz konusu çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile elde edilen kazancı vergileme hakkının hangi devlete ait olduğu veya her iki devlet tarafından vergileme hakkının hangi oranlarda olacağı belirlenmektedir. Buna göre çifte vergilemeyi önleme anlaşması uyarınca kazancı vergileme hakkına sahip olan ülke, vergiye tabi kazanç tutarını kendi ulusal mevzuatına göre belirleyecek ve buna göre vergilendirecektir. Ülkemiz tarafından yapılan vergi anlaşmaları ile bu anlaşmaların tarihleri kitabımızın sonunda yer almaktadır.

4. Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar TARAFINDAN İndirilemeyecek Giderler

Dar mükellefiyeti haiz kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği sürece tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Öte yandan anılan maddenin (3) numaralı fıkrasında dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimleri ayrıca düzenlemiştir. Buna göre dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün olmayan giderler şunlardır;

➤ Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

➤ Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

➤ Söz konusu genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak için ayrılan paylardan, Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir. Buna göre, söz konusu giderler, Türkiye'deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca, bu giderlerin Türkiye'deki kazançta isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına maddesine uygun olarak belirlenecektir.

5. Dar Mükellef KURUMLARDA Kazanç Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkralarında dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazançların tespitine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş olup, anılan fıkralar şu şekildedir;

“(1) Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır

(2) Dar mükellefiyete tabi kurumların, ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.”

Anılan fıkralarda yer alan düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, dar mükellefiyeti haiz bir kurum Türkiye'de örneğin sadece gayrimenkul sermaye iradı elde ettiğinde, kurumlar vergisi matrahı, Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradında safi tutarın tespitine ilişkin esaslarına göre hesaplanacaktır. Diğer taraftan gayrimenkul sermaye iradı ile birlikte, menkul sermaye iradı da elde edilmiş olduğunda, bu irat da Gelir Vergisi Kanunu'nun menkul sermaye iradı hakkındaki hükümleri uyarınca tespit edilecektir.

Bununla birlikte dar mükellef kurum, Türkiye'de ticari veya zirai faaliyette bulunduğu, elde edilen kazanç unsuru, yapısı itibarıyla hangi gelir grubuna girerse girsin, ticari veya zirai işletme bünyesinde doğmuş kurum kazancının bir unsuru sayılacak, ticari kazanç gibi tespit edilecektir. Ayrıca tam mükellef kurum kazançlarının tespitine ilişkin usul ve esaslar, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançların tespitinde de geçerli olacaktır.

Dar mükellef kurumların, Türkiye'de elde edecekleri ticari ve zirai kazançlar dışındaki gelir unsurlarında, safi tutarın tespiti bakımından, Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerine yapılan atıf, sadece matrahın tespiti ile sınırlıdır. Bunun dışında

gelir unsurlarına ilişkin olarak G.V.K.'nda yer alan vergilendirmeye ilişkin kayıt, süre ve şartların dar mükellef kurumlar açısından da geçerli olması söz konusu değildir.

Dar mükellef kurumların, Türkiye'de ticari ve zirai kazanç dışında birden fazla kazanç ve irat elde etmeleri halinde, normal olarak, bunların olumlu ve olumsuz tutarları toplanmak suretiyle vergilendirilmeleri gerekir. Ancak, Türkiye'deki ticari ve zirai kazanç dışındaki gelir unsurlarının bir kısmı, özel beyan esasında vergilenir (5520 sayılı K.V.K. Md. 26) Özel beyan esasında ise vergi güvenliğinin sağlanması ihtiyacı, toplama ilkesinin ihmalini gerektirir. Buna göre özel beyan esasında beyan edilmesi gereken kazançların her biri için ayrı ayrı özel beyanname verilmesi gerekmektedir.

6. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Safi Kazancın Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazançlarının, anılan madde kapsamında yer alan hasılatlarına ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda olmak üzere anılan madde uyarınca dar mükellefiyeti haiz kurumların ulaştırma işlerinden Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılat;

➤ Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlardan,

➤ Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlardan,

➤ Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretlerden,

oluşmaktadır.

Türkiye'de elde edilen hasılatın brüt tutarına Kanunda belirtilen ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle bulunacak tutar, yabancı ulaştırma kurumları için vergiye tabi kurum kazancı olacaktır. Buna göre yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatlarına uygulanacak ortalama emsal nispetleri;

Kara taşımacılığında% 12

Deniz taşımacılığında% 15

Hava taşımacılığında% 5

olarak belirlenmiştir.

Örneğin; dar mükellef ATLAS yabancı deniz ulaştırma kurumu, İstanbul ile Pire limanları arasında kuru yük taşımacılığı yapmaktadır. Kurumun yük taşıma ücreti ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yük taşımacılığı karşılığında elde ettiği hasılatın 400.000 TL olduğunu varsayalım.

Buna göre, ortalama emsal oranı, deniz taşımacılığında % 15 olduğundan ATLAS yabancı ulaştırma kurumunun söz konusu kazanç için beyan etmesi gereken tutar ve ödemesi gereken vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$400.000 \times \% 15 = 60.000 \text{ TL Kurumlar Vergisi Matrahı (Safi Kurum Kazancı)}$$

$$60.000 \times \% 20 = 12.000 \text{ TL Kurumlar Vergisi}$$

Öte yandan örneğimizde yer alan kurumun ulaştırma işlerinden elde ettiği kazancın ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden de Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (6) numaralı fıkrasına göre tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna göre tevkifat tutarı; $60.000 - 12.000 = 48.000 \times \% 15 = 7.200 \text{ TL}$ olarak hesaplanacaktır.

7. DAR MÜKELLEFLER KURUMLARDA BEYAN VE TEVKİFAT ESASI

Dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde; yıllık ve özel beyan ile tevkifat esaslı olmak üzere üç farklı sistem geçerli bulunmaktadır. Buna göre dar mükellefler kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar, elde edilen kazanç ve iradın mahiyetine bağlı olarak şu şekilde olacaktır;

7.1. Dar Mükellefler Kurumlarda Yıllık Beyan

Dar mükellefler kurumların yıllık beyan esasında vergilendirilmeleri, Türkiye'de ticari veya zirai kazanç elde etmiş olmalarına bağlıdır. Dar mükellefler kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettikleri kazançlar ile zirai işletmelerinden elde ettikleri kazançlarının vergilendirilmesinde tam mükellefler kurumlar için geçerli olan usul ve esaslar bunlar içinde geçerli olacaktır.

Tam mükellefler kurumların vergilendirilmesinde gelir unsurunun mahiyetine ve kaynağına bakılmaksızın tüm gelirler ticari kazancın bir parçası olarak kabul edilir ve kurum kazancına dahil edilir. Dar mükelleflerde ise, genel prensip olarak, elde eden kuruma göre değil, gelir unsurunun mahiyetine göre vergileme yapılır.

Örneğin, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi olmayan bir kurumun, Türkiye'de elde ettiği kira geliri ticari kazancın bir parçası olarak değil, gayrimenkul sermaye iradı olarak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulur. Ancak, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunan dar mükellefler kurumların bunlar vasıtasıyla elde ettikleri tüm gelirleri kaynağına bakılmaksızın ticari kazanç olarak değerlendirilir. Dar mükellefiyeti haiz kurumlar açısından yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi, ihtiyari ve zorunlu olmak üzere iki farklı şekilde olmaktadır.

7.1.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verilmesinin Zorunlu Olduğu Haller

Türkiye'de ticari veya zirai faaliyette bulunan dar mükellefler kurum, bu faaliyetleri neticesinde elde ettiği kazançlar ve işletme bünyesinde elde edilen ticari veya zirai faaliyet dışında kalan kazanç ve iratları için her halükârda yıllık kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar. Dar mükellefler kurumlar tarafından ticari işletmeye bağlı olarak elde edilen ticari veya zirai kazanç dışındaki kazanç ve iratlarında yıllık beyannameye ithali zorunludur.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacağı gibi, söz konusu bu durum bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde de geçerli olacaktır. Buna karşılık dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, G.V.K.’nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

7.1.2. Kurumlar Vergisi Beyanname Verilmesinin İhtiyari Olduğu Haller

Dar mükellef kurumlar, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinde belirtilen ticari veya zirai kazanç ile diğer kazanç ve iratlar dışındaki bir kazanç veya irat elde etmiş ise bu kazanç veya iradın; verilmesi gereken bir beyanname varsa bu beyannameye ithali (yılık veya özel beyannameye) ya da verilecek bir beyanname yoksa bu kazanç ve iratlar için ayrıca yılık veya özel beyannamenin verilmesi ihtiyaridir. Bununla birlikte yatırım fon ve ortaklıklardan elde edilen kâr payları, her nev’i tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri ve repo gelirlerinin başka gelirleri nedeniyle verilecek beyannamelere ithali zorunludur. Çalışmamızın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere söz konusu bu iratlar Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesi uyarınca tevkifata tabi olup, tevkifat uygulaması açısından söz konusu bu kazançların ticari işletme bünyesinde elde edilip edilmemesinin herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükellefiyeti haiz kurumların ticari veya zirai işletmesine bağlı faaliyeti sonucu elde ettiği kurum kazancı, tam mükellef kurumlarda olduğu gibi ticari kazançtır. Vergi Usul Kanunu’nun 156. maddesinde işyeri tanımı, zirai işyerlerini de kapsadığı ve işyeri olunca da kazanç ticari nitelik kazanacağından bir yabancı kurumun Türkiye’de zirai kazanç elde etmesi hemen hemen imkansızdır. Esasında dar mükellef kurumların ticari kazanç elde etmeleri Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. maddesi gereği ancak bir işletmeye bağlı olarak gerçekleşebilir. Kurum kazancı niteliğinde olan bu ticari kazançları yine tam mükellef kurumlarda olduğu gibi yılık beyanname ile vergilendirilir.

Dar mükellef kurumun ticari kazancı vergilendirilirken safi kurum kazancı esas alınır ve safi kurum kazancının tespitinde G.V.K.’nın ticari kazançlara ilişkin hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle iştigal eden kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde 5520 sayılı K.V.K.’nın 6. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca G.V.K.’nın 59. maddesinin son fıkrası hükmü de nazara alınır. Ticari kazancın tespitinde, tam mükellef kurumlar için geçerli olan indirilebilir ve kanunen kabul edilmeyen giderler dar mükellef kurum kazancının tespitinde de hüküm ifade edecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca, dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların yılık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceği topluca şu şekilde olacaktır:

a- Yılık Beyanname ile Beyanı Zorunlu Gelirler

- Ticari Kazançlar,
- Zirai Kazançlar,

- Hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satış bedelleri,
- İştirak hisselerinin tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik bedelleri,
- Tevkif yolu ile vergilendirilmemiş diğer tüm kazanç ve iratlar (Menkul kıymetlerin elden çıkarılması dolayısıyla elde edilen değer artışı kazançları ile arızı kazançlar hariç)

b- Beyanname Verilmesi İhtiyari Ancak Başka Gelirleri Sebebiyle Verilecek Yıllık Beyannamelere İthalî Zorunlu Gelirler

- Yatırım Fon ve Ortaklıklardan elde edilen kâr payları,
- Tahvil Faizleri,
- Mevduat Faizleri,
- Repo Gelirleri,

c- Yıllık Beyanname Verilmesi ve Verilecek Beyannamelere İthalî İhtiyari Olan Gelirler:

- Telif, ihtira, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri hak bedelleri,
- Kurumlardan elde edilen kâr payları,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Hükümetin Müsaadesi ile Açılan Sergi ve Panayır Ticari Kazançları,
- Faizsiz Kredi ve KOB Kâr Payları ile KZKH. Kâr Payları,
- Her Nevi Alacak Faizi,
- İskonto Bedelleri,

7.1.3. Yabancı Kurumların Türkiye’de Vergilendirilmeyecek Ticari Kazançları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin (3) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri bir kısım ticari kazançların Türkiye’de elde edilmemiş sayılacağı ve buna bağlı olarak kurumlar vergisine tabi olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, dar mükellefiyeti haiz kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi de olsa, ihraç etmek üzere Türkiye’de satın aldığı malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermesinden doğan kazançlar Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacak ve dolayısıyla bu kazançlar Türkiye’de vergilendirilmeyecektir.

7.2. Yıllık Beyannamenin Verilme Süresi

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Ayrıca, dar mükellef kurumlarda tarhiyatın muhatabının Türkiye’yi terk etmesi halinde beyannamenin, dar mükellefin ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilmesi gerekmektedir. Dar mükellefiyette yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, dar mükellef kurumun,

- Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin;
- Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulunmaması halinde, yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin, vergi dairesine verilecektir.

8. Dar Mükellef Kurumlarda Özel Beyan Esası

Kurumlar vergisinde vergileme genel olarak hesap dönemi itibarıyla yapılır. Oniki aylık devreyi kapsayan hesap dönemi itibarıyla kazanç unsurları toplanmak suretiyle tarhiyata esas kurumlar vergisi matrahına ulaşılır. Dar mükellefiyeti haiz yabancı kurumların ticari veya zirai faaliyetleri bulunduğu takdirde de vergileme bu şekilde olacaktır. Yani bu durumda dar mükellef kurumların elde ettikleri G.V.K.'nın 80. maddesindeki kazanç ve iratlar ticari veya zirai faaliyetin bir unsuru sayılacak ve yıllık kurumlar vergisi beyanname ile beyan edilecektir. Buna karşılık dar mükellefiyeti haiz kurumun gelirlerinin sadece G.V.K.'nın 80. maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan ibaret bulunması durumunda (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) söz konusu kazançların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 26. maddesi uyarınca kazancın elde edildiği tarihi takip eden onbeş gün içinde özel beyanname ile beyan edilmesi gerekecektir.

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratlara ilişkin özel beyannamenin verileceği vergi daireleri;

- Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,
- Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlar da mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,
- Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,
- Arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı,
- Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya meslekî bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı,
- Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen yerin vergi dairesidir.

Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde vergi keintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için özel beyanda bulunulması ya da kurumlar vergisi beyanname verilmesi ya da bu kazanç ve iratların 30. madde kapsa-

mına girmeyen kazançlar dolayısıyla verilecek özel beyan esasındaki beyanname ve kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi hususunda mükelleflere seçimlik hak verilmiştir. Buna göre özel beyan esasının 26. maddede yazılı kazanç unsurlarının dışında mükelleflerinin arzuları ile vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları içinde kullanılabilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda dar mükellef kurumların elde edecekleri kazançların özel beyanname karşısındaki durumu özetle şu şekilde olacaktır.

Özel Beyanname ile Beyanı Zorunlu Gelirler

- Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan değer artışı kazançları,
- Ortaklık hak ve hissesi elden çıkarma gelirleri,
- Faaliyeti durdurulan işletmelerin kısmen veya tamamen satışından sağlanan kazançlar,
- Gayrimenkuller, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayri menkul olarak tescil edilen hakların satış karı,
- Arızı kazançlar,

Beyanname Verilmesi İhtiyari Ancak Başka Gelirleri Sebebiyle Verilecek Özel Beyannamelere İthalı Zorunlu Gelirler

- Yatırım Fon ve Ortaklıklardan elde edilen kâr payları,
- Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri,
- Mevduat Faizleri,
- Repo Gelirleri,

Özel Beyanname Verilmesi ve Verilecek Beyannamelere İthalı İhtiyari Olan Gelirler

- Telif, ihtira, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri hak bedelleri,
- Kurumlardan elde edilen kâr payları,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Hükümetin Müsaadesi ile Açılan Sergi ve Panayır Ticari Kazançları,
- Faizsiz Kredi ve KOB Kâr Payları ile KZKH. Kâr Payları,
- Her Nevi Alacak Faizi,
- İskonto Bedelleri,
- Repo Gelirleri,

9. Dar Mükellef Kurumlarda Tevkifat Esası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar tevkifata tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte dar mükellef kurumlarca 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazanç ve iratlar ile her nev'i tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, katılım bankalarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulacaktır.

Bu kapsamda olmak üzere dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilecek kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesi ile G.V.K.'nın

Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifat yapılmasına ilişkin usul ve esaslar ana hatları itibarıyla şu şekilde olacaktır:

9.1. Tevkifata Tabi Kazanç ve İratlar

Dar mükellef kurumların 2005 ve daha önceki hesap dönemlerinde Türkiye’de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 24. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaktaydı. Ancak dar mükellef kurumlarca 01.01.2006 tarihinden itibaren Türkiye’de elde edilecek bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesi uyarınca genel olarak dar mükellef kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden tevkifat yapılmayacak olmakla birlikte telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazanç dahil olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat yapılması gerekmektedir. Anılan düzenleme uyarınca dar mükellef kurumlarca Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratlardan tevkifata tabi olanlar şunlardır:

9.1.1. Yıllara sari inşaat ve onarım işleri hakediş bedelleri

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.¹⁵² 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren yapılan hakediş ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı %3 olarak belirlenmiştir.

9.1.2. Serbest meslek kazançları

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de icra ettikleri ya da Türkiye’de değerlendirilen serbest meslek faaliyetinden elde ettikleri kazançlar, serbest meslek kazancı olarak kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinin (1/b) bendinde de dar mükellef kurumların bir işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla olmaksızın Türkiye’de elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. 01.01.2007 tarihinden itibaren uygulanacak vergi kesintisi oranları ise,

- Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5,
 - Diğer serbest meslek faaliyetlerinden elde edilecek kazançlar için %20
- olarak belirlenmiştir.

¹⁵² Dar mükellef kurumların Türkiye’de bulunan inşaat şantiyeleri, V.U.K.’nın 156. maddesi uyarınca iş yeri olarak değerlendirileceğinden, buralarda yürüttükleri yıllara yaygın inşaat faaliyetleri dolayısıyla elde etmiş olduğu istihkak bedelleri ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve yıllık beyanname ile beyan edilmek suretiyle vergilendirilecektir. Söz konusu bu durum ise tevkifat uygulaması açısından bir kısım sorunların ortaya çıkmasına neden olabilir. Bizce, dar mükellef kurumların Türkiye’de bulunan inşaat şantiyelerinde buldukları yıllara sari inşaat faaliyetleri dolayısıyla elde etmiş oldukları istihkak bedelleri üzerinden tevkifat yapılmaması, diğer durumlarda ise elde edilecek istihkak bedelleri üzerinden (Türkiye’de bulunan daimi temsilcileri vasıtasıyla elde edilmemiş olması kaydıyla) tevkifat yapılması gerekmektedir.

9.1.3. Gayrimenkul sermaye iratları

Dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye’de bulunan gayrimenkuller ile bu mahiyetteki mal ve hakların kiralanmasından veya bunların Türkiye’de değerlendirilmesinden elde ettikleri iratlar, gayrimenkul sermaye iradı olarak kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinin (1/c) bendinde, dar mükellef kurumların bir işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla olmaksızın Türkiye’de elde edecekleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

9.1.4. Menkul sermaye iratları

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de yatırmış oldukları sermaye karşılığında elde etmiş oldukları gelirler, menkul sermaye iradı olarak kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendinde, G.V.K.’nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere dar mükellef kurumlarca elde edilen menkul sermaye iratları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Öte yandan anılan maddenin (3) ve (6) numaralı fıkralarında da G.V.K.’nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılan menkul sermaye iratları üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere dar mükellefiyeti haiz kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilecek ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (ç) bendi uyarınca tevkifata tabi tutulacak menkul sermaye iratları şunlardır:

➤ Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.)

➤ Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)

➤ Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.)

➤ Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller;

➤ İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,

➤ Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,

➤ Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma

hesabı karşılığında ödenen kâr payları,

- Repo ve ters repo gelirleri,
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından prim, katkı payı veya aidat ödeyenlere yapılan ödemeler.

Öte yandan çalışmamızın önceki bölümlerinde usul ve esasları ayrıntılı olarak açıklandığı üzere G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinde özetle; 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanacak kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilecek gelirler ve repo gelirleri üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye'de elde edilecek;

- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri,
- Mevduat faizleri,
- Özel finans kurumlarından elde edilen gelirler,
- Repo gelirleri,

üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin olarak G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde olmak üzere iki ayrı düzenleme yürürlüktedir. Ancak 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; G.V.K.'nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı ve anılan madde kapsamında tevkif edilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, dar mükellefiyete tabi kurumların 2006 – 2015 yılları arasında Türkiye'de elde edecekleri; her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi yerine G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılacaktır.

9.1.5. Kâr payları üzerinden yapılacak tevkifat

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (3) numaralı fıkrasında özetle; tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) ve G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr paylarından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden, anılan düzenleme uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Tam mükellefiyete tabi kurumların, dar mükellefiyete tabi kurumlar ile kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıttıkları kâr payları üzerinden yapılacak tevkifatın oranı genel olarak %15 olmakla birlikte anılan maddenin (4) numaralı fıkrasında söz konusu tevkifat oranına ilişkin olarak bir sınırlama hüküm altına alınmıştır. Anı-

lan düzenleme uyarınca anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellefiyete tabi kurumların tam mükellef kurumlardan elde ettikleri kâr paylarının;

➤ Kanunun 5. maddesinin (c) bendinde hüküm altına alınan yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı

➤ Kanunun 5. maddesinin (c) bendinde belirtilen şirketlerin (anonim ve limited şirketlerin) aynı maddenin (b) bendinde belirtilen iştirak kazançlarından,

oluşması durumunda bu kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı % 7,5 olacaktır.¹⁵³

9.1.6. Ana merkeze aktarılan tutar üzerinden yapılacak tevkifat

G.V.K.'nın 75. maddesinin (4) numaralı bendi uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellefiyete tabi kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım menkul sermaye iradı sayılmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (6) numaralı fıkrasında özetle; yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazançlarından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

9.1.7. Gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik karşılığında alınan bedellerde tevkifat

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca; dar mükellefiyete tabi kurumlara (ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın) telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

9.1.8. Sergi ve panayirlarda elde edilen ticari kazançlarda tevkifat

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (5) numaralı fıkrasında da, Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

9.1.9. Vergi cennetlerine yapılan ödemelerde tevkifat uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (7) numaralı fıkrasında, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi tevkifatı yapılacağı, söz konusu tevkifat uygulamasının kapsamına, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlar veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait iş yeri veya daimi temsilcilerinde dahil olduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan fıkra uyarınca, sadece Bakanlar Kurulu tarafından belirlenerek ilan edilecek

¹⁵³ Cem TEKİN - Emre KARTALOĞLU, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri", Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Antalya-Temmuz/2006, S: 232

ülkelerdeki kurumlara veya tam mükellefiyete tabi kurumların bu ülkelerdeki iş yerlerine yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılacak olup, bu ülkelerdeki gerçek kişilere yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Tevkifat uygulaması kapsamındaki ülkelerin belirlenmesinde kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususu göz önünde bulundurulacaktır.

Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerdeki kurumlara yapılacak her türlü ödeme üzerinden % 30 oranında tevkifat yapılacak olmakla beraber, bir kısım ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi bir kısım ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat oranları Bakanlar Kurulunca belirlenecektir. Buna göre; yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi;¹⁵⁴

- Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler,
- Emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler
- Yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler,

üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

9.2. Tevkifata Tabi Tutulan Kazanç ve İratların Beyanı

Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesinde “yıllık beyan”, “özel beyan” ve “tevkifat esası” olmak üzere 3 farklı sistem geçerli bulunmaktadır. Buna göre dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri ticari ve zirai kazançların “yıllık beyanname”, diğer kazanç ve iratların ise “özel beyanname” ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların bir kısmının 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesi ile G.V.K.’nın Geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinin (9) numaralı fıkrasında dar mükellef kurumlarca elde edilen *ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere*¹⁵⁵ tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için yıllık veya özel beyanname verilmesi ya da tevkifata tabi olmayan kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere bu gelirlerinin ithal edilmesinin mükelleflerin ihtiyarında olduğu hüküm altına alınmıştır.

Anılan bu düzenleme uyarınca dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için genel olarak yıllık veya özel beyanname verilmesi ya da diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere bu gelirlerin ithal edilmesi, mükelleflerin ihtiyarında bulunmaktadır. Ancak anılan fıkrada dar mükellef kurumlarca Türkiye’de

154 TEKİN Cem, age, S: 144 vd.

155 5766 Sayılı kanunun 22. Maddesiyle değiştirilen ve 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere 6.6.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ibare.

elde edilen ve tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlardan bir kısmının verilecek beyannamelere ithalinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda olmak üzere; G.V.K.'nın 75. maddesini ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur. Aynı şekilde dar mükellefiyete tabi kurumların, hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyanamesi ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 1. maddesinin (3) numaralı fıkrasında dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri bir kısım kazanç ve iratların verilecek beyannamelere ithal edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde edecekleri;

➤ Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. 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 Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları,

➤ Daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı Geçici 67. madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları için,

yıllık veya özel beyanname verilmeyecektir. Ayrıca G.V.K.'nın Geçici 67. maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için dar mükellef kurumlarca yıllık veya özel beyanname verilmesi söz konusu değildir.

9.3. DAR MÜKELLEFİYETTE ÖDEME

Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödeme süresi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre dar mükellefiyette kurumlar vergisi;

➤ Yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,

➤ Muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar,

➤ Özel beyannameyle bildirilenlerde beyanname verme süresi içinde,

➤ Tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde beyanname verme süresi içinde,

➤ Tasfiye veya birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde,

ödenektir.

ALTINCI BÖLÜM

GEÇİCİ VERGİ

Kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle tespit edilecek kurum kazançları üzerinden geçici vergi ödemekle yükümlüdürler. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır. Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden aynı esaslarla geçici vergi ödenecektir. 217 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca geçici vergiye ilişkin uygulamanın temel esasları aşağıdaki gibidir.

1. Geçici Vergiye Tabi Mükellefler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de ticari ve zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumlar geçici verginin mükellefidirler. Buna göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler geçici verginin kapsamına girmektedir. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellefiyete tabi kurumlar, bu faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlar için geçici vergi ödeyeceklerdir. Ancak Türkiye'de özel beyanname ile beyan edilmesi gereken ya da tevkif suretiyle vergilendirilmesi gereken kazanç ve irat elde eden dar mükellef kurumların geçici vergi yükümlülüğü söz konusu değildir. Ayrıca Türkiye'de sadece Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca tevkifat yoluyla vergilendirilen kazançları elde eden dar mükellef kurumlar ihtiyarilik haklarını kullanarak bu kazançları için kurumlar vergisi beyannameyi vermiş olsalar dahi geçici vergi mükellefi değildirlir.

Bununla birlikte gelir veya kurumlar vergisinden muaf olanlar geçici vergi ödemeceklerdir. Bunlardan muafiyet şartlarını kaybedenler, mükellef oldukları tarihten itibaren geçici vergi ödemekle yükümlü olacaklardır.

Münhasıran Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamındaki yıllara sari inşaat ve onarım işi ile uğraşan tam veya dar mükellef kurumların geçici vergi ödeme mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak bu madde kapsamındaki işlerin yanı sıra başka faaliyetlerden kazanç elde eden kurumlar vergisi mükellefleri, bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar nedeniyle geçici vergi ödemek zorundadırlar.

Tasfiyeye giren kurumların bu tarih itibariyle geçici vergi mükellefiyeti sona erecektir. Ancak daha sonra tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, vazgeçme tarihinin içinde bulunduğu dönemden itibaren geçici vergi mükellefiyeti tekrar başlayacaktır.

2. Geçici Vergi Dönemleri

Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kurum kazançları açısından geçici vergi dönemleri, normal ve özel hesap dönemlerine tabi olunması durumlarından farklılık arz etmektedir.

2.1. Normal Hesap Döneminde

Geçici vergi dönemleri, normal hesap dönemine sahip olan kurumlar açısından takvim yılının üçer aylık dönemleri olacaktır. Buna göre; Ocak-Mart, Ocak-Haziran, Ocak-Eylül ve Ocak-Aralık dönemleri normal hesap dönemine sahip kurumlar açısından geçici vergi dönemleri olarak dikkate alınacaktır.

2.2. Özel Hesap Döneminde

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar açısından da vergilendirme dönemi üçer aylık dönemler itibariyle tespit edilecektir. Ancak normal hesaptan farklı olarak özel hesap döneminin başladığı ay ile bu ayı takip eden üçüncü ay birinci geçici vergi dönemi olacaktır.

Örneğin; 01 Haziran-31 Mayıs özel hesap dönemine sahip olan bir kurumun birinci geçici vergi dönemi Haziran-Ağustos aylarını kapsayan dönem olacaktır.

2.3. İşe Başlama, İş Bırakma ve Hesap Döneminin Değişmesi

İşe başlama, iş bırakma veya hesap döneminin değişmesi gibi üç aydan kısa olan vergilendirme dönemlerinde; işe başlamada, işe başlanılan tarihin içinde bulunduğu dönemin sonuna kadar olan süre, iş bırakma veya tasfiye hallerinde işin bırakıldığı veya tasfiyeye girildiği tarihe kadar olan süre, hesap döneminin değişmesi halinde ise yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre, ayrı bir vergilendirme dönemi sayılacaktır.

3. Geçici Vergi Matrahının Tespiti

Kurumlar vergisi mükellefleri vergilendirme dönemleri itibariyle geçici vergiye tabi kazançlarının belirlenmesinde, ticari kazancın tespitine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlere uymak zorundadırlar. Aynı zamanda dönem kazançlarının belirlenmesinde bu kanundaki hükümlerin yanı sıra, safi kurum kazancının tespitine ilişkin olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan indirilecek giderler, indirilmeyecek giderler, diğer indirimler ve zarar mahsubuna ilişkin hükümleri de dikkate alacaklardır.

Öte yandan geçici vergiye ilişkin kurum kazançlarının hesaplanmasında da dönemsellik esasına uyulacağı gibi Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

3.1. Değerlemeye İlişkin Bazı Hususlar

Geçici vergi dönemleri itibariyle kurum kazancının tespiti aşamasında dikkat edilecek hususlar şunlardır;

3.1.1. Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Olan Borç ve Alacakların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesinde, yabancı paraların borsa rayici ile de-

ğerleneceği ve bu hükmün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla geçici vergiye tabi kazançların tespitinde yabancı paralar ile yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların bu hüküm dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekir. Bu şekilde yapılacak değerlemede T.C. Merkez Bankası'nca Resmi Gazete'de geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yayımlanan döviz alış kurları esas alınacaktır.

3.1.2. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 280, 281 ve 285. maddeleri uyarınca, yabancı para cinsinden de olanlar dahil olmak üzere, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerlendirme günü kıymetine irca edilebilmektedir. Bu hüküm uyarınca mükellefler, geçici vergiye tabi kazançların tespitinde, isterlerse vadesi gelmemiş senede bağlı borç ve alacaklarını değerlendirme gününün kıymetine irca edebileceklerdir.

Geçici vergi açısından reeskont yapılmış olması müteakip geçici vergi dönemlerinde veya hesap dönemine ilişkin kazancın hesaplanmasında da reeskont işleminin yapılmasını gerektirmemektedir.

Örneğin üç aylık kazancın tespitinde bu tür alacak ve borçlarını değerlendirme gününün kıymetine irca etmeyi tercih eden bir mükellef, dilerse altı aylık kazancının tespitinde senede bağlı alacak ve borçlarını değerlendirme gününün kıymetine irca etmeyebilecektir. Geçici vergi uygulaması yönünden senetli alacaklarını değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükelleflerin borç senetleri içinde aynı uygulamayı yapmaları zorunludur.

3.1.3. Maliyet Tespit Yönteminin Seçimi

Değerleme işleminde mükellefe seçimlik hak tanındığı durumlarda, yıllık olarak yapılacak tercih geçici vergi uygulamasında da dikkate alınacaktır. Örneğin maliyet tespit yöntemi olarak son giren ilk çıkâr yöntemini seçen bir mükellefin geçici vergi açısından da uygulama süresi boyunca bu yöntemi kullanması gerekmektedir. Aynı şekilde, geçici vergi döneminde bu yöntem uygulanmaya başlanmışsa hesap dönemine ilişkin gelir veya kazancın tespitinde de bu yöntem kullanılacaktır.

3.1.4. Şüpheli Alacaklar

Şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme günü itibariyle karşılık ayırma şartlarının bulunup bulunmadığına bakılarak, şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılabilir. Şüpheli hale gelen alacağın içinde bulunduğu hesap dönemini aşmamak üzere geçici vergi dönemlerinden herhangi birinde karşılık ayırmak mümkündür.

3.1.5. Amortisman Uygulaması

Geçici vergi mükellefleri yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır. Örneğin üçüncü dönemde iktisap edilen bir demirbaş için bu dönemde 9 aylık amortisman ayrılabilir. Bu şekilde amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibariyle aktifte bulunması gerekmektedir.

Amortisman uygulamasında yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde, mükellefler ilk defa aktive aldıkları kıymetler için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman usul ve oranını yıllık olarak da uygulamak zorundadırlar.

3.1.6. Dönem Sonu Mal Mevcutlarının Tespiti ve Değerlemesi

Yıllık beyanname ile beyan edilen kazançların tespitinde, mükelleflerin, mal mevcutlarını fiilen saymak, ölçmek veya tartmak suretiyle belirlemeleri gerekmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi hükmü, geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutlarının kayıtlar üzerinden tespit edilmesine imkan tanımıştır.

3.1.7. Özellik Gösteren Durumlar

a- İndirim ve İstisnaların Dikkate Alınması

Mükellefler geçici vergiye tabi kazançlarının tespitinde, söz konusu kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmeleri halinde yararlanabilecekleri tüm indirim ve istisnaları dikkate alabileceklerdir. İndirim ve istisnalardan yararlanma belirli şartlara bağlanmış ise, bu şartların yerine getirilip getirilmediği ilgili geçici vergi döneminin son günündeki duruma göre belirlenecektir. Kazancın bütünüyle gelir ve kurumlar vergisinden istisna edildiği veya hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden belirli oranda indirim yapıldığı durumlarda da geçici vergi beyanamesi verilecektir. Gereklî şartlar yerine getirildiği için kazancın bütünüyle istisna edildiği durumda, verilecek geçici vergi beyanamesinde kazanç beyan edilecek ancak geçici vergi hesaplanmayacaktır.

Şarta bağlı olarak hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden belirli oranda indirim yapıldığı durumda ise, verilecek geçici vergi beyanamesinde beyan edilecek geçici vergi matrahına göre hesaplanacak geçici vergiden, hak kazanılan oranda indirim yapılmak suretiyle ödenmesi gereken geçici vergiye ulaşılacaktır.

Öte yandan, istisna uygulaması için gerekli şartların kaybedilmesi halinde, bu durumun meydana geldiği tarihin içinde bulunduğu geçici vergi döneminden itibaren istisna uygulanamayacaktır. Bu durumda, şartların kaybedildiği tarihin içinde bulunduğu gelir ve kurumlar vergisi hesap dönemi bir bütün olarak değerlendirilecek, değişen geçici vergi uygulaması, aynı hesap döneminin şartların kaybedildiği tarihten önceki geçici vergi dönemlerini de kapsayacaktır. Ancak şartların kaybedildiği dönemden önceki geçici vergi dönemlerine ilişkin olarak herhangi bir müeyyide uygulanmayacaktır.

b- Geçmiş Yıl Zararları

Geçici vergi matrahının hesaplanmasında, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirimi mümkün olan geçmiş yıl zararları dikkate alınacaktır.

c- Bağış ve Yardım İndirimi

Kurumlar vergisi mükellefleri 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde belirtilen bağış ve yardım indiriminden geçici vergiye esas kazançlarını tespit ederken yararlanabileceklerdir. Bu durumda söz konusu maddede yer alan oranlar geçici vergiye esas kazanca uygulanmak suretiyle indirim konusu yapılabi-

lecek tutar belirlenecektir. Yıllık beyannamede beyan edilen kazanç olmaması veya yetersiz olması halinde, geçici vergi dönemlerinde indirilen bağış ve yardım tutarının, yıllık beyannameye göre yararlanılması mümkün olan kısmı kurumlar vergisi mükelleflerince gider olarak dikkate alınacaktır. Kalan kısım ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

d- Gayri Maddi Hak Bedeli ve Ciro Primi Gibi Ödemeler

Hangi esasa göre hesaplanırsa hesaplansın, lisans, know-how gibi gayri maddi hak bedeli ile ciro primi niteliğindeki ödemeler, tahakkuk ettikleri dönemde gelir veya gider olarak dikkate alınacaktır.

e- Yenileme Fonu

Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinde düzenlenen, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılmasından kaynaklanan karın yenileme fonuna alınmak suretiyle vergi matrahına eklenmemesi uygulaması geçici vergi matrahının tespitinde de yapılabilecektir. Bu durumda, yeni iktisadi kıymet iktisap edilmesi halinde, yenileme fonuna aktarılan kar, bu kıymete ilişkin olarak geçici vergi dönemlerinde ayrılabilen amortismanlara mahsup edilecektir.

f- Dar Mükellefiyete Tabi Olanların Ulaştırma İşlerinde Matrah

Dar mükellefiyete tabi olan gerçek kişilerin Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları taşıma işleri ile dar mükellef yabancı taşıma kurumlarının geçici vergiye esas kazançları, gelir veya kurumlar vergisine matrah olacak kazançlarının belirlenmesinde uygulanan usul ve esaslara göre tespit edilecektir.

g- Yeni İşe Başlayan Mükellefler

Yeni işe başlayan mükellefler faaliyete başladıkları tarihten itibaren üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi ödemeye başlayacaklardır.

h- İş Bırakan veya Tasfiyeye Giren Mükellefler

Kurumlar yetkili organlarının veya mahkemelerin kararı ile tasfiye edilirler. Kurum yetkili organınca tasfiyeye karar verilmesi halinde tasfiyenin Ticaret Siciline tescil edilmesi gerekir. Bu şekilde tasfiyeye giren kurumlar, Ticaret Sicil Memurluğundan alacakları tasfiyeye girildiğinin tescil edildiğini belirten bir belgeyi, mahkeme kararıyla tasfiyeye giren kurumlar ise mahkemeden alacakları tasfiyeye girdiğini belirten kararı tasfiyeye giriş bilançosu ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir.

Kurumlar, tasfiyeye girdikleri tarihi ihtiva eden geçici vergi dönem kazançları üzerinden geçici vergi ödeyecekler, bu dönemden sonra geçici vergi beyanname veremeyeceklerdir. Tasfiye döneminde, şirket varlıklarının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsili, borçların ödenmesi ve artan kısmın tahsili esastır. Bu nedenle tasfiyeye giren kurumlar, tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyeceklerdir. Bununla birlikte, kurumlar tasfiye ile ilgili faaliyetleri dışında ticari faaliyette bulunmaları veya tasfiyeden vazgeçmeleri halinde, bu tarihten itibaren geçici vergi mükellefiyeti doğacaktır. Geçici vergi beyanname verilme süresinden önce aynı dönemi içeren gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyanname verilmecektir.

ı- Yıllara Yaygın İnşaat İşi Yapan Kurumlarda Geçici Vergi

G.V.K.'nın 42. maddesi kapsamında yıllara sari inşaat ve onarım işi ile uğraşan tam veya dar mükellef kurumların geçici vergi ödeme mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak bu madde kapsamındaki işlerin yanı sıra başka faaliyetlerden kazanç elde eden kurumlar vergisi mükellefleri bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar nedeniyle geçici vergi ödemek zorundadırlar.

j- Re'sen veya İkmalen Tarhiyat ve Ceza Uygulaması

Geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, % 10'u aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Bu durumda, tarh edilecek ek vergi için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. İkmalen veya re'sen tarhiyata konu matrah farkının Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen fiil ve işlemlerden kaynaklanması halinde, ayrıca söz konusu madde hükümüne göre ceza uygulanacaktır.

k- Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Tam tasdik sözleşmesi kapsamında tasdik yapan yeminli mali müşavirlerin üçer aylık geçici vergi dönemleri için ayrıca tasdik raporu düzenlemelerine gerek yoktur. Ancak, yeminli mali müşavirler, geçici vergi matrahlarının doğruluğundan da sorumlu olup, düzenledikleri tasdik raporunda geçici vergiye ilişkin tespitlere de yer vereceklerdir. Öte yandan kendilerine gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere imzalatma yükümlülüğü getirilen mükellefler geçici vergi beyannamelerini de imzalatacaklardır.

4. Geçici Vergi Oranı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri cari dönemin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödemekle yükümlüdürler. Buna göre kurum kazançları üzerinden genel olarak % 20 oranında geçici vergi hesaplanması gerekmektedir.

5. Geçici Verginin Beyanı ve Ödenmesi

5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinde yapılan ve 04.04.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklik ile geçici vergi ait olduğu dönemi izleyen ikinci ayın 14.günü akşamına kadar beyan edilerek hesaplanan geçici verginin aynı ayın 17.günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir. Örneğin vergilendirme dönemi takvim yılı olan bir kurumlar vergisi mükellefi Ocak-Mart dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesini Mayıs ayının 14. günü akşamına kadar bağlı bulunduğu yer vergi dairesine verecek, ödenmesi gereken bir geçici verginin bulunması halinde bu tutarı da aynı ayın 17. günü akşamına ödemesi gerekmektedir.

Diğer yandan, üzerinden geçici vergi ödenecek kazançla ilgili olarak geçici vergi dönemi içerisinde tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, beyanname üzerinde gösterilmek ve aşağıda belirtilen şekilde belgelendirilmek koşuluyla hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir.

6. Geçici Verginin MAHSUBU

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi mahsup edilebilecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için üçer aylık dönemler itibariyle tahakkuk ettirilmiş geçici verginin mutlak surette ödenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla üçer aylık dönemler itibariyle tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir. Üçer aylık kazançlar üzerinden tahakkuk ettirilmiş ancak tahsil edilmemesi dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilecektir. Terkin edilen geçici vergi tutarına, vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarihe kadar gecikme zammı uygulanacaktır.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde; mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir. Bu mahsuba rağmen arta kalan bir miktarın bulunması halinde, kalan kısım mükellefin o yıl sonuna kadar yazılı olarak başvurması kaydıyla kendisine nakden iade edilecektir.

YEDİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ, GEÇİCİ VERGİ ve indirimli kurumlar vergisi oranları

1. GENEL AÇIKLAMA

KVK'nın "Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler" başlıklı dördüncü kısmının ilk maddesi olan 32. maddede, kurum kazancı üzerinden hesaplanacak olan kurumlar vergisinin oranı belirlenmiştir. Maddede ayrıca, kurumlar vergisi mükelleflerince GVK'da yer alan esaslara göre kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Maddenin (3) ve (4) numaralı fıkralarında ise Bakanlar Kurulu'na, geçici vergi oranı ve Kanun'un 23. maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarına ilişkin vergi oranlarında belli sınırlar dahilinde değişiklik yapılması konusunda yetki verilmesine ilişkin düzenleme yer almaktadır.

1.1. KURUMLAR VERGİSİ ORANI

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınacaktır.

1.2. GEÇİCİ VERGİ ORANI

KVK'nın 32. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerince, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere GVK'da belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında (%20) geçici vergi ödenecektir.

Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanacaktır. Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden aynı esaslarla geçici vergi ödenecektir. Dar mükelleflerce ticari veya zirai kazanç dışındaki kazanç unsurları üzerinden geçici vergi ödenmeyecektir.

Maddenin (3) numaralı fıkrası uyarınca, Bakanlar Kurulu geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

2. YENİ TEŞVİK SİSTEMİ VE İNDİRİMLİ KURUMLAR UYGULAMALARI

2.1. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Uzun süredir uygulanan yatırım indirimi müessesesinin yürürlükten kalkması ile yatırımları vergisel açıdan teşvik eden bir müessesenin eksikliğinin sıkıntıları hissedilmeye başlanmıştır. Özellikle 2008 yılında ortaya çıkan ve 2009 yılının başında da etkisini yoğun bir şekilde hissettiren küresel ekonomik krizle birlikte işsizlik oranın-

daki hızlı yükseliş, gelişmekte olan pek çok ülkeyi yatırım teşviklerine yeniden önem vermeye zorladı.

Bu kapsamda, ülkemizde de çeşitli adımlar atılmaya başlanmış ve bu adımların ilki olarak 5838 sayılı Kanun¹⁵⁶ ile çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yatırım teşvikleri açısından anılan Kanun ile yapılan en önemli düzenleme KVK'ya eklenen 32/A maddesinde karşımıza çıkmaktadır. Yapılan yasal düzenleme ile teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlar üzerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde indirimli gelir ve kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yatırım maliyetlerinin bir kısmının Devlet tarafından karşılanması amaçlanmıştır.

Ancak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yapılan düzenleme kapsamında, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren **sadece bu yatırımdan elde edilen kazançta** uygulanabileceğine dair hüküm yatırımcılar açısından, yatırımın finansmanında katkı sağlaması açısından çok yeterli görülmemiş ve eleştirisi konusu edilmiştir.

Bu bağlamda, kanun maddesine yukarıdaki şekilde getirilen eleştiriler kapsamında, KVK 32/A maddesinde 6322 sayılı Kanun¹⁵⁷ ile değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile belirlenecek illerde, yatırıma başlama tarihinden itibaren 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 uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için % 80'e kadar artırma veya % 0'a kadar indirme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi 6322 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında aşağıdaki şekli almıştır.

"MADDE 32/A- (Ek: 18/2/2009-5838/9 md.)

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, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve (6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)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. Bakanlar Kurulu;

(6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle değişen bent; Yürürlük 15.06.2012)

156 28.02.2009 tarih ve 27155 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

157 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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 Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) (6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011) % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011) % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya,

(6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük, 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 15.06.2012)

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 uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullanılmaya, bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya,

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.

(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 kazançta 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 değerlendirilmiş 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 sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı 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. (6322 sayı-

lı kanununun 39. maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük 15.06.2012) 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 ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

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

(9) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bu çerçevede 6322 sayılı kanununun 39. maddesi ile indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yapılan değişiklikler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

5520 sayılı Kanununun 32/A maddesinin birinci fıkrasında yer alan “Hazine Müsteşarlığı” ibaresi “Ekonomi Bakanlığı” şeklinde değiştirilmiştir.

İkinci fıkrasının (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate alınmak suretiyle illeri gruplandırma ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada’da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

(b) bendinde yer alan “Her bir il grubu” ibaresi “Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler” şeklinde değiştirilmiş, ikinci fıkrasının (b) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (c) bendi eklenmiş, mevcut (c) bendi (ç) bendi olarak teselsül ettirilmiş,

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50’ sini ve gerçekleştiren yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80’e kadar artırmaya,”

Yatırım döneminde katkı tutarı kullandırılmasına ilişkin düzenleme 1/1/2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde (15 Haziran 2012) yürürlüğe girmiştir.

5520 sayılı Kanununun 32/A maddesinin altıncı fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir.

“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 ziyalı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.”

Bakanlar Kurulu bu yetkilerini 19.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı kararı ile kullanarak yeni teşvik mevzuatına ilişkin uygulama esaslarını belirlemiş, Ekonomi Bakanlığı'nca hazırlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 No'lu Tebliğ ve Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan 27.07.2012 tarih ve 283 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde konuya ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

2.2. İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASINDAN YARARLANAMAYACAK SEKTÖR VE YATIRIMLAR

2.2.1. KVK'nın 32/A Maddesi Gereğince İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar

İndirimli vergi uygulamasından yararlanamayacak sektör ve yatırımlar KVK'nın 32/A maddesinde şu şekilde belirtilmiştir.

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar,
- İş ortaklıkları,
- Taahhüt işleri,

➤ 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli İle Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması Ve İşletilmesi İle Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki yatırımlar: Bu kanun; hidroelektrik, jeotermal, nükleer santraller ve diğer yenilenebilir enerji kaynakları ile çalıştırılacak santrallerin **dışında** kalan “Yap-İşlet Modeli” ile üretim şirketlerine ülke enerji plan ve politikalarına uygun biçimde elektrik enerjisi üretmek için mülkiyetleri kendilerine ait olmak üzere termik santral kurma ve işletme izni verilmesi ile enerji satışına dair esas ve usulleri belirlemektir.

➤ 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar: Bu Kanun, köprü, tünel, baraj, sulama, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, haberleşme, elektrik üretim, iletim, dağıtım ve ticareti, maden ve işletmeleri, fabrika ve benzeri tesisler, çevre kirliliğini önleyici yatırımlar, otoyol, trafiği yoğun karayolu, demiryolu, gar kompleksi, lojistik merkezi, yeraltı ve yerüstü otoparkı ve sivil kullanıma yönelik deniz ve hava alanları ve limanları, yük ve/veya yolcu ve yat limanları ile kompleksleri, sınır kapıları, milli park (özel kanunu olan hariç), tabiat parkı, tabiatı koruma alanı ve yaban hayatı koruma ve geliştirme sahalarında planlarda öngörülen yapı ve tesisleri, toptancı halleri ve benzeri yatırım ve hizmetlerin yaptırılması, işletilmesi ve devredilmesi konularında, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin veya yabancı şirketlerin görevlendirilmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.

➤ Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar: Rödovans, maden ruhsat sahalarının hukuku uhdesinde kalmak kaydıyla hak sahibi tarafından sözleşme ile özel veya tüzel bir kişiye bir süre tahsis edilmesi durumunda maden ocağının işletilmesini üstlenen özel veya tüzel kişinin esas ruhsat sahibine ürettiği beher ton

maden için ödemeyi taahhüt ettiği meblağdır.¹⁵⁸ Rödovans sözleşmesinde ruhsat sahibi olan madenci işletme iznini devretmekte ve bunun karşılığında rödovans bedeli denilen pay almaktadır. Rödovans sözleşmelerine, Borçlar Yasası'ndaki hasılat kirasına ait hükümler uygulamaktadırlar. Rödovans sözleşmesinin Maden İşleri Genel Müdürlüğüne bir ay içinde bildirilerek uygun görüş alınması zorunludur.¹⁵⁹

2.2.2. KVK 32/A Maddesine Göre İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar

KVK'nın 32/A maddesinin (2) numaralı fıkrasının (c) bendi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2012/3305 sayılı Karar ile kullanmış ve Karar'ın 15. Maddesinin (6) numaralı fıkrasında arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamaların indirimli vergi uygulamasından yararlanamayacağını belirtmiştir. Bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım harcamaları konusunda Bakanlar Kurulu herhangi bir kısıtlamaya gitmemiştir. Dolayısıyla bu tür yatırımlardan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulaması mümkün olabilecektir.

2.2.3. 2012/1 Sayılı Tebliğ'e Göre İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar

2012/1 sayılı Tebliğ'in 8. maddesinde, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyen harcamalar belirlenmiştir. Buna göre;

1. Müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmez.

2. Ayrıca;

a) Kararın 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilenler hariç olmak üzere ham madde, ara malı ve işletme malzemesi,

b) Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,

c) Karayolu nakil vasıtaları ve her türlü binek araçları (sağlık ve belediye hizmetlerinde kullanılan araçlar, trafiğe çıkamayacak nitelikte olup apron veya limanda kullanılan araçlar ve madencilik ve hazır beton yatırımlarında kullanılan araçlar ile Kararın 9 uncu maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen araçlar hariç),

ç) Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopter,

d) Porselenden, seramikten ve camdan mamul sofraya ve mutfak eşyası,

Teşvik belgeleri kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda belirtilenler dışında, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecek harcamalar sektörel özellikler dikkate alınarak proje bazında belirlenir.

158 Bkz. <http://www.taskomuru.gov.tr/index.php?entityType=HTML&id=175>

159 Bkz. M. Topaloğlu, "Rödovans Sözleşmesi; Hukuksal Durum, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Türkiye 17. Uluslararası Madencilik Kongresi ve Sergisi- TUMAKS-2001, s.249. http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/afd8346a677af9d_ek.pdf

Teşvik belgelerine ait ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde inşaat malzemelerine yer verilmez.

2.3. İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASININ USUL VE ESASLARI

Yukarıda belirtildiği üzere, KVK 32/A maddesinde yapılan değişiklik ile, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile belirlenecek illerde, yatırıma başlama tarihinden itibaren 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 uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için % 80'e kadar artırma veya % 0'a kadar indirme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Söz konusu yetki kapsamında Bakanlar Kurulu 2012/3305 Sayılı Kararıyla, bölgeler ve sektörler itibariyle, yatırıma katkı tutarı, yatırım döneminde ve işletme döneminde yararlanılacak yatırıma katkı oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranlarını belirlemiştir. Böylece yatırımcı yatırımlarını tamamen bitirmeden teşvik unsurlarından yararlanmaya başlamaktadır.

İndirimli vergi uygulaması ile yatırım harcamalarına doğrudan destek sağlanmakta, yatırıma katkı tutarı kadar kazancın yatırım döneminde diğer kazançlara ve işletme döneminde yatırımdan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulanmak suretiyle yatırıma katkı sağlanmaktadır. Bu noktada yatırıma katkı tutarı ve yatırıma katkı oranı kavramları önem kazanmaktadır. Bu kavramlar, KVK'nın 32/A maddesinin (2) numaralı fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre;

- **Yatırıma Katkı Tutarı:** İndirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarıdır.

- **Yatırıma Katkı Oranı:** Yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak orandır.

KVK'nın 32/A maddesinde 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 gelir veya kurumlar vergisi uygulanmasını öngörmektedir.

2.3.1. Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Hatırlanacağı üzere eski teşvik sisteminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren ve sadece bu yatırımdan elde edilen kazançta uygulanabilmekteydi.

Bu durum yatırımcılar açısından, yatırımın finansmanında katkı sağlaması açısından çok yeterli görülmemiş ve eleştiri konusu edilmiştir. Destekten sadece işletme döneminde ve yatırım teşvik belgesi konusu yatırımdan elde edilen kazanç üzerinden yararlanılması halinde, destekten yararlanma suresi uzayabilmekte, ayrıca yatırımcıların diğer ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların yatırıma yönlendirilmesi zorlaşmaktadır. Yeni teşvikle, yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması imkanı getirilmek suretiyle, yatırımların finansmanına daha yatırım aşamasında destek sağlanmakta, böylece yatırımlar daha fazla özendirilmektedir.

KVK 32/A maddesinde yapılan değişiklik ile Bakanlar Kurulu'na Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında belirlenene il ve sektörler itibariyle, söz konusu yatırımlar üzerinden hesaplanacak olan yatırıma katkı tutarlarının belli bir kısmının yatırım devam ederken yatırımcıların diğer faaliyetlerinden elde etmiş olduğu kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılmasına sağlanmaktadır. Bu kapsamda, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK ile iller ve sektörler bazında yatırım dönemi ve işletme döneminde uygulanacak yatırıma katkı oranları ve indirimli kurumlar /vergi oranları belirlenmiş ve yürürlüğe girmiştir.

Buna göre kurumlar, yatırıma başlama tarihinden itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben ;

- 2, 3, 4, 5, ve 6. bölgelerde yapılacak yatırımlar için,
- BKK ile belirlenen yatırıma katkı oranına göre hesaplanan yatırıma katkı tutarı kadar
- Yatırım döneminde gerçekleşen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere,
- Yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullanabileceklerdir.

Ancak, yatırım döneminde diğer kazançlar üzerinden katkı tutarı kullanılmasına ilişkin düzenlemenin 1.1.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacağı hususu unutulmamalıdır. Bu bağlamda yapılacak olan yatırımlar üzerinden hak kazanılan yatırıma katkı tutarı, yatırım yapanların, ancak 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edecekleri diğer kazançları üzerinden uygulanabilecektir.

1. bölgede yapılan yatırımlar için yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulanamayacak olup, söz konusu yatırımın işletmeye geçmesinden sonra o yatırım üzerinden elde edilen kazançta uygulanabilecektir.

Yatırıma katkı oranları, indirimli kurumlar vergisi oranları ve yatırıma katkı oranlarının yatırım ve işletme döneminde uygulanmasına ilişkin hususlar örneklerle aşağıdaki gibidir.

2.3.2. Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları

2.3.2.1. Bölgesel Yatırımlarda Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranı

KVK'nın 32/A maddesinin 2/b bendinin 6322 sayılı kanununun 39. maddesiyle değişen hükmünde Bakanlar Kurulu'nun, her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya KVK 32/A maddesinin (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 uygulamaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2012/3305 sayılı Karar'ın 15. maddesinde kullanmış ve büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranlarını belirlemiştir.

Yeni teşvik sisteminde 2, 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde yatırım yapan firmalar için yapılan yatırım üzerinden hesaplanan yatırıma katkı tutarının belirli bir kısmının, yatırım işletmeye geçmeden önce, yatırım yapanların tüm faaliyetlerinden elde ettiği kazançları üzerinden indirimli kurumlar vergisi yoluyla karşılanmasının önü açılmıştır.

Bu bağlamda, Bakanlar Kurulu'nun 2012/3305 sayılı Kararı ile teşvik belgesi kapsamında, 31.12.2013 tarihine kadar başlanacak yatırımlar ve 31.12.2013 tarihinden sonra başlanacak bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar için ayrı ayrı olmak üzere, öngörülen yatırıma katkı tutarı, vergi indirim oranı ile yatırım ve işletme döneminde uygulanacak yatırıma katkı oranları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

31.12.2013 Tarihine Kadar (Bu Tarih Dahil) Başlanacak Yatırımlar

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	15	50	0	100
II. Bölge	20	55	10	90
III. Bölge	25	60	20	80
IV. Bölge	30	70	30	70
V. Bölge	40	80	50	50
VI. Bölge	50	90	80	20

31.12.2013 Tarihinden Sonra Başlanılan Yatırımlar

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	10	30	0	100
II. Bölge	15	40	10	90
III. Bölge	20	50	20	80
IV. Bölge	25	60	30	70
V. Bölge	30	70	50	50
VI. Bölge	35	90	80	20

Tablodan görüldüğü üzere, 2, 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde yapılacak yatırımlar üzerinden hesaplanacak yatırıma katkı tutarlarının tabloda belirtilen oranlarının yatırım işletmeye geçmeden önce, yatırım sahibinin diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançları üzerinden indirimli kurumlar vergisi yoluyla karşılanması sağlanmaktadır. Bu hak sadece 1. bölge illeri haricindeki diğer tüm iller için verilmiş olup, 1. bölge illerinde yapılacak yatırımlar için indirimli kurumlar vergisinin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilecek kazançlara uygulanmasına izin verilmemektedir.

Örnek: 31.12.2013 tarihine kadar OSB dışında bir yerde yatırıma başlanılan 10.000.000 TL tutarında bir yatırım için, bölgeler itibariyle, yatırım ve işletme dönemlerinde yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarları aşağıdaki gibi olacaktır. Söz konusu yatırım OSB içinde yapıldığı takdirde, bir alt bölgenin desteğinden yararlanacaktır.

Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Toplam Yatırıma Katkı Tutarı (10.000.000 X A)	İşletme / Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı ve Yatırıma Katkı Tutarı			
			Yatırım Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Oranı (C)	Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Tutarı (BXC)	İşletme Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Oranı (D)	İşletme Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Tutarı (BXD)
	A	B				
I. Bölge	15	1.500.000,00	0	0,00	100	1.500.000,00
II. Bölge	20	2.000.000,00	10	200.000,00	90	1.800.000,00
III. Bölge	25	2.500.000,00	20	500.000,00	80	2.000.000,00
IV. Bölge	30	3.000.000,00	30	900.000,00	70	2.100.000,00
V. Bölge	40	4.000.000,00	50	2.000.000,00	50	2.000.000,00
VI. Bölge	50	5.000.000,00	80	4.000.000,00	20	1.000.000,00

Görüldüğü üzere, yatırıma katkı tutarı, yatırımın yapıldığı ilin bulunduğu bölgeye göre, yukarıdaki tabloda yer alan oranlarla sınırlı olmak üzere, yatırım döneminde yatırım sahibinin diğer kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırımcıya yatırım harcamalarının yatırıma katkı tutarı kadar kısmının devlet tarafından karşılanması sağlanacaktır.

2.3.2.2. Avantajlı Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları

Bakanlar Kurulunca 2012/3305 sayılı Karar'ın 15. maddesinde büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranlarını yukarıda açıklandığı üzere belirlenmiş olmakla birlikte, OSB'lerde yapılacak olan yatırımlar, sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar, öncelikli alanlarda yapılacak olan yatırımlar ile stratejik yatırımlar için aşağıda özetlendiği biçimde daha avantajlı oranlar belirlenmiş bulunmaktadır.

Yeni Teşvik Sisteminde, OSB'lerde yapılacak yatırımlar veya sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar daha avantajlı hale getirilmiştir. 2012/3305 sayılı Karar'ın 18. maddesinde, büyük ölçekli yatırımlar veya bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımların OSB'lerde yapılması veya sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar olması halinde vergi indirimi desteği açısından buldukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oranlarda desteklerden yararlanacakları belirtilmiştir. 6 ncı bölgede gerçekleştirilecek büyük ölçekli ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlar için vergi indirimi desteği bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına beş puan ilave edilmek suretiyle uygulanacaktır.

Yeni Teşvik Sistemi ile öncelikli alanlarda yapılacak yatırımlarda, 5. bölgede olmasalar dahi bu bölgeye sağlanan desteklerden yararlanma olanağı sunulmaktadır. Öncelikli alanlarda yapılacak yatırımlar, 2., 3., 4., 5. bölgelerde yer alması durumunda 5. bölge desteklerinden yararlanacaklardır. Ancak 1. ve 6. bölgede yer alması halinde bulunduğu bölge desteklerinden yararlanacaktır.

Yeni teşvik uygulamasında en kapsamlı destek unsurları stratejik yatırımlara verilmekte olup, stratejik yatırımlar, yeni teşvik sistemi ile 6 bölgeye ayrılan Türkiye’de, ülkenin neresinde yapılırsa yapılsın bölge ayrımı yapılmaksızın, tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirim oranı 2012/3305 sayılı Karar’ın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasına göre, %90 ve yatırıma katkı oranı %50 olarak uygulanacaktır. Yatırıma katkı oranına göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak şartıyla, toplam yatırıma katkı tutarının stratejik yatırımlarda; 6 ncı bölgede %80’ini, diğer bölgelerde (1. Bölge de Dahil) %50’sini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

2.3.2.4. Büyük Ölçekli Yatırımlar İçin Yatırıma Katkı Oranı ve Vergi İndirim Oranları

KVK’nın 32/A maddesinde belirtilen 50.000.000 TL’yi aşan büyük ölçekli yatırımların neler olduğu 2012/3305 sayılı Karar’ın 3 numaralı ekinde belirtilmiştir.

Bu yatırımlar özel önem verilen yatırımlar olarak karşımıza çıkmakta ve indirimli vergi uygulamasında, daha yüksek oranlı katkılardan ve vergi indirimlerinden faydalanmaktadır.

2012/3305 sayılı Karara göre bölgeler itibarıyla büyük ölçekli yatırımlar için uygulanacak yatırıma katkı oranı, vergi indirim oranı ve işletme/yatırım döneminde uygulanacak yatırıma katkı oranları ayrı ayrı belirlenmiş olup, aşağıdaki gibidir.

31.12.2013 Tarihine Kadar (Bu Tarih Dahil) Başlanacak Yatırımlar

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLARIN TEŞVİKİ UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	25	50	0	100
II. Bölge	30	55	10	90
III. Bölge	35	60	20	80
IV. Bölge	40	70	30	70
V. Bölge	50	80	50	50
VI. Bölge	60	90	80	20

31.12.2013 Tarihinden Sonra Başlanılan Yatırımlar

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLARIN TEŞVİKİ UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	20	30	0	100
II. Bölge	25	40	10	90
III. Bölge	30	50	20	80
IV. Bölge	35	60	30	70
V. Bölge	40	70	50	50
VI. Bölge	45	90	80	20

2.3.3. İndirimli Kurumlar Vergisinin Yatırım Döneminde Diğer Kazançlar Üzerinden Uygulanmasına İlişkin Örnek

KVK 32/A maddesinde yapılan değişiklik ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile belirlenecek illerde, yatırıma başlama tarihinden itibaren 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 uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullanılabileceği yukarıda ayrıntılı olarak belirtilmiş olup, uygulamaya ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır.

Örnek; II. bölgede yer alan Çanakkale ilinde 12.000.000 TL tutarındaki yatırıma, 31.12.2013 tarihinden önce teşvik belgesi alarak başlayan ve 2014 yılı sonu itibariyle yatırımı tamamlayan (BC) A.Ş. söz konusu yatırım için 2012 yılı sonu itibariyle 100.000 TL, 2013 yılı sonu itibariyle 500.000 TL ve 2014 yılında 1.200.000 TL harcama yapmıştır. (BC) A.Ş.'nin diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazancı; 2012 yılında 1.400.000 TL, 2013 yılında 3.000.000 TL ve 2014 yılında 1.800.000 TL dir. (BC) A.Ş. tamamlamış olduğu söz konusu yatırım üzerinden 2014 yılında 3.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu bilgilere göre, kurumun yatırım dönemi ve işletme döneminde yararlanacağı yatırıma katkı tutarları ve indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

YILLAR		2012	2013	2014
1	Diğer Kazançlardan Elde Edilen Kazanç (Kurum Kazancı- Matrah)	1.400.000	3.000.000	1.800.000
A2	Yatırımdan Elde Edilen Kazanç			3.000.000
B	Yapılacak Yatırım Tutarı	12.000.000	12.000.000	12.000.000
C	1 Yatırıma Katkı Tutarı (B * %20) ²	2.400.000	2.400.000	2.400.000
D	Yatırım Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Oranı ³	10%	10%	10%
E	İşletme Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Oranı	90%	90%	90%

F	Vergi İndirim Oranı(VİO)	55%	55%	55%
G	Yatırıma Katkı Tutarının Hesaplanacağı Kurumlar Vergisi Oranı (%20 KV*%55VİO)	11%	11%	11%
H	İndirimli Kurumlar Vergisi Yoluyla Yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı (A1*G) (A2*G)	154.000	330.000	330.000 ⁴
I	Yatırım Dön. Yararlanılabilecek Azami Yatırıma Katkı Tutarı (C*D)	240.000 ⁵	240.000	-
J	Önceki Dönem Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı		100.000	240.000
K	Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması	100.000	500.000	11.400.000
L	Yatırım Döneminde Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı	100.000 ⁶	140.000 ⁷	
M	İşletme Döneminde Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı (H)			330.000 ⁸
N	Kalan Yatırıma Katkı Tutarı (C-L) (C-M)	2.300.000	2.160.000	1.830.000
O	Hesaplanan Kurumlar Vergisi ((A1+A2)*%20)	280.000	600.000	960.000
P	İnd. Kur.Vergisi Yoluyla Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (L veya H' dan küçük olanı)	100.000	140.000	330.000
R	Ödenecek Kurumlar Vergisi (O-P)	180.000	460.000	630.000

KVK 32/A maddesine göre, yatırım döneminde diğer kazançlar üzerinden yatırıma katkı tutarının uygulanmasında; yatırım döneminde yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarı, gerçekleşen yatırım harcaması ve vergi indirim oranı üzerinden hesaplanan tutarın en düşük olanı ilgili dönemde yatırıma katkı tutarı olarak dikkate alınması gerektiğinden, yukarıdaki örnekteki yatırıma katkı tutarları bu hükümler dikkate alınarak belirlenmiştir.

2.3.4. Farklı Bölgelerde Yatırım Yapılması Halinde İndirimli Vergi Uygulamasına İlişkin Uygulama Örneği

KVK'nın 32/A maddesinin (3) numaralı fıkrasında, 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 uygulanacağı belirtilmiştir.

Örneğin; (X) A.Ş. tarafından II. bölgede bulunan Adana ilinde 6.000.000 TL. tutarında VI. bölgede bulunan Şanlıurfa ilinde ise 4.000.000 TL. tutarında yatırım yapıldığını ve bu yatırımların 2012 yılı içerisinde başlayıp 2014 yılında tamamlandığını kabul edelim.

Bu durumda II. bölgede yapılan yatırımın toplam yatırıma oranı % 60, IV. bölgede yapılan yatırımın toplam yatırıma oranı ise % 40'dır. Yatırımın % 60'ına tekabül eden 6.000.000 TL.'lik harcama, II. bölge için öngörülen katkı oranı olan % 20 oranında, % 40'ına tekabül eden 4.000.000 TL.'lik harcama ise VI. bölge için öngörülen katkı oranı olan % 50 oranında desteklenecektir. Bu durumda yatırıma sağlanacak katkı tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Yatırım Yapılan Bölge	Yatırım Tutarı (TL)	Bölge İçin Belirlenen Katkı Oranı (%)	Katkı Tutarı (TL)
II. Bölge	6.000.000	20	1.200.000
VI. Bölge	4.000.000	50	2.000.000
TOPLAM	10.000.000		3.200.000

Aynı şekilde yatırım tamamlandıktan sonra elde edilecek kazancın % 60'ına II. bölge için belirlenen vergi indirim oranı olan % 55'in, elde edilecek kazancın % 40'ına ise VI. bölge için belirlenen vergi indirim oranı olan % 90'ın uygulanması gerekmektedir. Bu hesaplama aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

A	B	C	D	E	F	G
Hesap Dönemi	Yatırımdan Elde Edilen Kazanç	Kazancın II. Bölgeye İsbet Eden Kısmı (B x %60)	Kazancın IV. Bölgeye İsbet Eden Kısmı (B x %40)	II. Bölgeden Elde Edilen Kazanca İndirimli Oran Uygulanması Yoluyla Sağlanan Katkı Tutarı (C x %11) ⁹	IV. Bölgeden Elde Edilen Kazanca İndirimli Oran Uygulanması Yoluyla Sağlanan Katkı Tutarı (D x %18) ¹⁰	Toplam Katkı Tutarı (E + F)
2014	2.000.000	1.200.000	800.000	132.000	144.000	276.000
2015	10.000.000	6.000.000	4.000.000	660.000	792.000	1.452.000
2016	7.000.000	4.200.000	2.800.000	408.000	1.064.000	1.472.000
			TOPLAM	1.200.000	2.000.000	3.200.000

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, II. bölgeye sağlanacak katkı tutarının en fazla 1.200.000 TL. olması nedeniyle 2016 yılında kazancın bu bölgede yapılan kısmına sağlanacak katkı tutarı 462.000 TL olmasına rağmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 408.000 TL olmaktadır. Aynı şekilde VI. bölgeye sağlanacak katkı tutarının en fazla 2.000.000 TL. olması nedeniyle 2016 yılında kazancın bu bölgede yapılan kısmına sağlanacak katkı tutarı 1.224.000 TL olmasına rağmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 1.064.000 TL olmaktadır.

2.4. Yatırıma Başlama ve İşletmeye Geçiş Tarihlerinin Belirlenmesi

2012/3305 sayılı Karar'ın 24. maddesinde yatırıma başlama, 2012/1 sayılı Tebliğ'in 2. maddesinde ise işletmeye geçiş tarihlerinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır.

2.4.1. Yatırıma Başlama Tarihinin Belirlenmesi

2012/3305 sayılı Karar'ın 24. Maddesinin birinci fıkrasında yatırıma başlama tarihinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır. Maddeye göre, yatırımın başlangıç tarihi, teşvik belgesi için Ekonomi Bakanlığı'na veya ilgili yerel birime müracaat tarihidir.

Ancak, yatırıma başlanıldığı için kabul edilebilmesi için, yatırımın başlangıç tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat (avans ve ön ödemeler dahil) ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, sabit yatırım tutarının en az yüzde onu oranında (sabit yatırım tutarı ellimilyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar için en az beşmilyon Türk Lirası) harcama yapılması gerekir.

Ekonomi Bakanlığı gerekli görülen hallerde yatırıma başlamaya ilişkin faaliyetlerin fiziki gerçekleştirmelerini tespit amacıyla bizzat veya 2012/3305 sayılı Karar'ın 24. maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlar (Kalkınma Ajansları, ticaret ve sanayi odaları, sanayi odaları, bankalar veya yatırımın bulunduğu il valiliği) aracılığı ile yatırım mahallinde incelemeler de yapabilir.

Yatırım projesine ilişkin fizibilite yapmak ve şirket kurmak yatırıma başlama sayılmaz.

2.4.2. İşletmeye Geçiş Tarihinin Belirlenmesi

2012/1 sayılı Tebliğ'in 2. Maddesinin 1. Fıkrasının (c) bendinde işletmeye geçiş tarihinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır. Buna göre; İşletmeye geçiş tarihi;

- Yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini veya
- bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihini ifade ettiği belirtilmiştir.

2.4.3. Yatırımların Kısmen İşletime Başlanması Halinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmak için; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmasına bağlanmış olması ve 2012/1 sayılı tebliğde işletmeye geçiş tarihinin yatırım süresinin bitiş tarihinin veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihine tarihe bağlanmış olması hususu teşvikten yararlanacak mükellefler açısından uygulamada tereddüt yaratabilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren başlanacaktır. Kanun maddesi indirimli kurumlar vergisi uygulamasını yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmasına ve bu yatırımdan kazanç elde edilmesine bağlamıştır.

Kanun maddesinin lafzına baktığımızda indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması için teşvik belgesi alınması yeterli görülmüş ve indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için teşvik belgesi kapsamındaki yatırımın süresinin bitirilmesi yada tamamlama vizesi için başvurulmasını şart koşmamıştır. Buna keza, Ekonomi Bakanlığı tarafından yayımlanmış olan 2012/01 sayılı Tebliğin tanımlar başlıklı 2. Maddesinde işletmeye geçiş tarihi; yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihi olarak belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan hükümler gayet açık ve nettir. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için teşvik belgesinin alınması, yatırıma başlanması ve o yatırımdan kazanç elde edilmesi yeterlidir. 2012/1 sayılı Tebliğinin 2. Maddesinde belirtilen işletmeye geçiş tarihi hususu indirimli kurumlar vergisinin uygulanması açısından bir ön koşul değildir.

Nitekim konuya ilişkin Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.45.15.01-KVK-49-2-45 özelge de özetle aşağıdaki görüşe yer verilmiştir.

“İlgide kayıtlı özelleştirme talep formu ile Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan TEVSi yatırımlarda, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 sayılı Tebliğe göre indirimli kurumlar vergisinden faydalanabilmek için teşvik belgesi kapatma işleminin yapılmış olma zorunluluğunun olup olmadığı, toplam yatırım tutarı için işletmenize almış olduğunuz makine teçhizatın işletmede kullanılmaya başlanıldığı dönemde mi yoksa teşvik belgesi kapatma vizesinin yapıldığı tarihten itibaren mi indirimli kurumlar vergisinden yararlanabileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisinden Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yararlanabileceğinden, tevsi yatırım kapsamında kısmen işletilmeye başlanılan ünitelerden elde edilen kazançlar nedeniyle, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabileceği mümkün bulunmaktadır.

Ancak, anılan Kararın “Yatırımın süresi ve tamamlama vizesi” başlıklı 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtildiği üzere, yatırımların öngörülen süre içinde tamamlanamaması veya 4 üncü maddede belirtilen asgarî yatırım tutarlarına uyulmaması hâlinde, teşvik belgelerinin iptal edilerek veya kısmî olarak müeyyide uygulanarak, sağlanmış olan destek unsurlarının ilgili mevzuat çerçevesinde yatırımcılardan geri alınacağı tabiidir.”

Görüldüğü üzere, vergi idaresinin görüşüne göre de kısmen faaliyete geçen teşvik belgeli yatırımdan kazanç elde edildiği takdirde, teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapılması beklenilmeksizin, kazancın elde edildiği yılda indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır

2.5. Genişletme (Tevsi) Yatırımlarından Elde Edilecek Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması

Mevcut bir yatırıma ilave üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave yapılması suretiyle üretim miktarının artırılması veya yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi ve genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100'e kadar artırmaya yönelik yatırımlar genişletme (tevsi) yatırımlardır.

2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'in 9. Maddesinde yatırım cinsleri; komple yeni yatırım, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon şeklinde beş ayrı yatırım cinsi olarak sayılmasına rağmen, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanacak yatırım çeşitleri, yeni yatırımlar ve tevsi yatırımları şeklinde belirtilmiştir. Kanun maddesine bire bir bağlı kalındığı takdirde tebliğ ekinde tanımlanan yapılan modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon

yatırımlarının indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamaları gerekir. Ancak tebliğ ekinde belirtilen bu yatırım cinslerinin tanımlarına bakıldığında, söz konusu yatırımlarında üretimi artırmaya, genişletmeye ve çeşitlendirmeye yönelik bir nevi tevsi yatırımlar oldukları görülmektedir. Dolayısıyla kanun maddesindeki “tevsi” hükmünü geniş tanımıyla ele almak ve teşvik uygulamasına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 2012/1 sayılı tebliğde belirtilen modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon yatırımlarının da tevsi yatırımları kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

KVK'nın 32/A maddesini (4) numaralı fıkrasında, tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oranın bu kazançta uygulanacağı belirtilmiştir.

Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç tutarının, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirleneceği belirtilmiştir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacaktır.

Sabit kıymet ifadesinden;

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi uyarınca amortisman konusunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması,

Oranlamada toplam sabit kıymet tutarı olarak, üretimde kullanılsın kullanılmasın tüm amortisman tabi kıymetlerin birikmiş amortismanlar düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması,

Söz konusu sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş değerinin dikkate alınması, enflasyon düzeltmesi dışında başkaca bir değerlendirme yapılmaması, gerekir.

Nitekim, Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından konuya ilişkin olarak verilmiş olan 29.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK-32/A-395 sayılı özeldede özetle;

“... Bu itibarla, yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazancın ayrı tespitinin söz konusu olmadığı durumda, kısmen tamamlanan ve üretimde kullanılmakta olan yatırımlara ilişkin yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanmak üzere, Devletçe karşılanacak tutarın tespitinde; amortisman uygulaması ile ilişkilendirilmeksizin, yapılan tevsi yatırıma ait tutarların, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan amortisman düşülmemiş toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle indirimli oran uygulanacak kazancın belirlenmesi gerekmektedir. Sabit kıymet ifadesinden ise Vergi Usul Kanununun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği tabiidir.” görüşüne yer verilmiş bulunmaktadır.

Örneğin; V. bölgede yer alan Adıyaman ilinde OSB dışında makine imalatı konusunda faaliyet gösteren (A) A.Ş., 2012 yılında başlayıp 2014 yılında tamamladı-

ğı 4.000.000 TL. tutarındaki genişletme yatırımından elde ettiği kazançları ile (A) A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle aktifine kayıtlı sabit kıymet tutarları aşağıdaki gibidir.

Hesap Dönemi	(A) A.Ş.'nin Toplam Kazanç Tutarı	Aktifte Kayıtlı Sabit Kıymet Tutarı	Yapılan Tevsi Yatırım Harcaması Tutarı	Tevsi Yatırımın Aktif Büyüklüğüne Oranı (%)	İndirimli Oran Uygulanacak Kazanç Tutarı
2014	20.000.000	90.000.000	4.000.000	4,44	888.888
2015	35.000.000	97.000.000	4.000.000	4,12	1.443.299
2016	30.000.000	105.000.000	4.000.000	3,81	1.142.857

Bulunan bu tutarlara da yıllar itibariyle toplam katkı tutarı olan (4.000.000 * % 40 =) 1.600.000 TL'ye ulaşınca kadar indirimli vergi uygulaması yapılacak olup, yıllar itibariyle indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Hesap Dönemi	Kazanç Tutarı	Elde Edilen Kazanca İndirimli Oran Uygulanması Yoluyla Sağlanan Katkı Tutarı (B x %16) ¹¹	Sağlanacak Azami Katkı Tutarı	Kalan Katkı Tutarı
2014	888.888	142.222	1.600.000	1.457.778
2015	1.443.299	230.928	1.457.778	1.226.850
2016	1.142.857	182.857	1.226.850	1.043.993
TOPLAM		556,007		

2.6. Zarar Olması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

Kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenirken kurum kazancı kurumun tüm faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının toplamından oluşur. Beyanname üzerinden toplam kazanca varsa ilaveler yapılır, daha sonra indirim istisna ve zarar mahsup edilerek kurum matrahı oluşturulur. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde indirimli kurumlar vergisinin yatırımdan elde edilecek kazanca uygulanacağı belirtilmiştir.

Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlar, sadece o yatırımla sınırlı olarak faaliyetle bulunacak, tamamen yeni bir işletme tarafından yapılabileceği gibi mevcut ticari ve sınai faaliyetleri devam eden bir işletmenin yeni bir yatırım yapması şeklinde de olabilir. Mükelleflerin teşvik belgesi kapsamında yapacakları söz konusu yatırımların faaliyete geçtiği tarih itibariyle, işletmelerin geçmişten gelen veya cari dönemde teşvik belgeli yatırım ve/veya diğer faaliyetlerden zarar doğması söz konusu olabilir. Zararın mahsubunda; teşvik belgeli yatırımdan elde edilecek kazancın dikkate alınıp alınmayacağı, dikkate alınacak ise toplam kazanca göre oranlama yapıp yapılmayacağı konusunda farklı görüşler ileri sürülebilir.

Bu çerçevede indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, teşvik belgesine bağlı yatırımdan hak kazanılan yatırıma katkı tutarını mükelleflerin yatırımdan doğacak olan kazançtan, indirimli kurumlar vergisi yoluyla geri almalarında süre sınırı olmadığından, buna karşın zarar mahsubunda en fazla beş yıllık mahsup süresi bulunduğundan, kurum kazancından önce zararın mahsup edilmesi, bakiye kaldığı takdirde indirimli kurumlar vergisinin uygulanması daha doğru ve mükellef lehine bir

uygulama olacaktır. Aynı çerçevede kurumun yararlanmaya hak kazandığı indirim ve istisnalarının bulunduğu durumda (Örneğin; İştirak kazancı, Ar-ge İndirimi, Bağış ve Yardımlar vb.) indirimli kurumlar vergisi uygulamasından önce bahse konu indirim ve istisnaların kurum kazancından düşülmesi gerekir.

Nitekim konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nca verilen 09/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-1561 sayılı mukteza da özetle;

“Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan okul için kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisinden yararlanması mümkün olup okulun faaliyete geçtiği eğitim-öğretim döneminde eğitim-öğretim kazancı istisnasından faydalanması halinde kurumlar vergisi matrahı doğmayacağından, söz konusu istisnanın uygulanacağı beş vergilendirme dönemini izleyen dönemlerde indirimli kurumlar vergisi teşvikinden faydalanabileceği tabiidir.” görüşüne yer verilmiştir.

Örneğin; I. bölgede yer alan Antalya ilinde 12.000.000 TL tutarındaki yatırıma, 31.12.2013 tarihinden önce teşvik belgesi alarak, başlayan ve 2014 yılı içinde yatırımı faaliyete geçiren (ABC) A.Ş.'nin, yatırımın faaliyete geçtiği 2014 hesap dönemi itibariyle geçmiş 2013 hesap döneminden devreden 2.900.000 TL mali zararı ve işletmenin yatırım haricindeki diğer faaliyetlerinden 3.100.000 TL cari yıl zararı olmasına rağmen 2014 hesap dönemi itibariyle yatırımdan elde edilen kazanç 9.000.000 TL olduğu takdirde indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönem 2014		Tutar
A	Yatırımdan Elde Edilen Kazanç	9.000.000 TL
B	Yapılan Yatırım Tutarı	12.000.000 TL
C	Yatırıma Katkı Tutarı (B X % 15) ¹²	1.800.000 TL
D		
Geçmiş Yıl Zararı		2.900.000 TL
E	Cari Dönem Diğer Faaliyetlerden Zarar	3.100.000 TL
F	Bakiye Kazanç (A-(D+E))	3.000.000 TL
G	İndirimli Kurumlar Vergisi Yoluyla Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı (F X % 20 X % 50)	300.000 TL
H	Ödenecek Kurumlar Vergisi (F X % 20 X % 50)	300.000 TL
I	Kalan Yatırıma Katkı Tutarı (C-G)	1.500.000 TL

2.7. Geçici Vergi Dönemlerinde İndirimli Vergi Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin dördüncü fıkrasında; indirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminden itibaren başlanacağı belirtilmiştir.

Örneğin; I. Bölge ili İstanbul'da 02.08.2013 tarihinde 4.000.000 TL tutarındaki yatırıma başlayan (X) Ltd. Şti., yatırımı 12.04.2014 tarihinde kısmen faaliyete geçirmesi halinde, bu tarihin içinde bulunduğu 2. geçici vergilendirme döneminden itibaren bu yatırımdan elde edeceği kazançlar için indirimli kurumlar vergisi uygu-

lamasından yararlanacaktır. Yani 4.000.000 TL yatırım tutarı üzerinden hesaplanan (4.000.000 TL X % 15=) 600.000 TL yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, geçici vergi dönemlerinde, bu yatırımdan elde edilecek kazançta uygulanacak geçici vergi oranı (% 20 X % 50 =) % 10 olacaktır¹⁶⁰.

2.8. İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASINA İLİŞKİN ŞARTLARIN SAĞLANAMAMASI HALİNDE YAPILACAK İŞLEMLER

KVK'nın 32/A maddesinin (5) numaralı fıkrasında, hesap dönemi itibarıyla aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve yukarıda açıklanan şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilerin, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacağı belirtilmiştir.

2.9. Yatırımın Devri Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

KVK'nın 32/A maddesinin (6) numaralı fıkrasında, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurumun, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanacağı belirtilmiştir.

Anılan maddenin (7) numaralı fıkrasında ise, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralanın, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanacağı belirtilmiştir.

Yatırımların devrine ilişkin olarak 2012/3305 sayılı Karar'ın 22. Maddesinde düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu maddeye göre yatırımların devrine ilişkin şartları belirleme yetkisi Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne verilmiştir. Maddede; tamamlama vizesi yapılmış yatırım mallarının teminine müteakip beş yılı doldurmuş olmaları halinde devirlerinin serbest olduğu belirtilmiştir. Beş yılını doldurmamış yatırım mallarının devrinin ise Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün iznine bağlı olduğu belirtilmiştir.

Beş yıllık süreyi doldurmamış makine ve teçhizatın tamamlama vizesinin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın izinsiz satıldığına tespit edilmesinde hâlinde satışı yapılan makine ve teçhizat ile ilgili varsa tahsil edilmeyen indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi ilgili mevzuatı çerçevesinde tahsil edilir¹⁶¹.

2.10. Yatırımların Taşınması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

2012/3305 sayılı Karar'ın 23. Maddesine göre, Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımların, işletmeye geçiş tarihinden itibaren asgari beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunması gerekir. Ancak, Ekonomi Bakanlığı'ndan izin alınması ve yatırım konusunun taşınacak bölgede desteklenecek konular arasında yer alması kaydıyla diğer bölgelere taşınması mümkündür. Bulunduğu bölgeden daha az destek alan üst bölgelere, aynı bölgede

160 I. bölge ili İstanbul'da 31.12.2013 tarihinden önce başlanan yatırımlar için uygulanacak yatırıma katkı oranı % 15, indirimli kurumlar vergisi oranı % 50 ve uygulanacak kurumlar vergisi normal kurumlar vergisinin % 50'i olan % 10 dur.

161 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararının 22. maddesi gereğince.

bulunan OSB'den OSB dışına veya ilgili yatırım konusunun desteklenmediği bölgelere taşınmalarda, taşındığı bölgenin yararlandığı desteği aşan kısım ile taşındığı bölgede bulunmayan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır.

İşletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıllık süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunan yatırımların diğer bölgelere taşınması serbesttir. Ancak, bu durumda, varsa taşınma tarihinden itibaren bakiye yatırıma katkı tutarı için indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulaması yapılmaz.

3. TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

2012/3305 sayılı Karar'ın 10. maddesinde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) gereğince, teşvik belgesi kapsamında uygun görülen makine ve teçhizatın ithali ve yerli teslimlerinin katma değer vergisinden istisna edileceği, aynı hükmün teşvik belgesinin veya teşvik belgesi kapsamı makine ve teçhizatın devir işlemlerinde ve makine ve teçhizat listelerinde set, ünite, takım vb. olarak belirtilen malların kısmi teslimlerinde de uygulanacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, 2012/3305 sayılı Karar'ın 19. Maddesine göre Ar-Ge ve çevre yatırımları da katma değer vergisi istisnasından yararlanacaktır.

Gerek 2012/3305 sayılı Karar'da gerekse 2012/1 sayılı Tebliğ'de uygulamanın ayrıntılarına ilişkin açıklama yapılmamış, KDVK'ya göre istisna uygulamasının devam edeceği belirtilmiştir.

Bilindiği üzere, KDVK'nın 13/d maddesine göre, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV'den istisnadır. Ancak, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

İstisna uygulamasının usul ve esasları ise 69, 87, 93 ve 99 seri numaralı KDVK Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

3.1. KDV İSTİSNASININ UYGULANACAĞI BÖLGELER

01.08.1998 tarihinden itibaren KDVK'nın 13/d maddesi kapsamında uygulanmakta olan istisna bundan böyle de herhangi bir bölge ayrımı olmaksızın ülkemiz sınırları içerisinde yapılacak bütün teşvik belgeli yatırımlara (aşağıda belirtilenler dışında kalan) uygulanacaktır.

3.2. KDV İSTİSNASINDAN YARARLANAMAYACAK YATIRIMLAR

2012/3305 sayılı Karara ekli 4 numaralı listede yer alan; teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile aranan şartları sağlayamayan yatırım konuları KDV istisnasından yararlanamayacaktır. Bunun dışındaki tüm yatırımlar KDV istisnasından yararlanabilecektir. 2012/3305 sayılı Karara ekli 4 numaralı listede yer alan ve dolayısıyla KDV istisnasından yararlanamayacak yatırımlar kitabımızın I. Bölüm, "3.1. KARAR'IN 4 NUMARALI EKİNDE YER ALAN VE TEŞVİK EDİLEMİYECEK YATIRIMLAR" başlığı altında gösterilmiştir.

3.3. KDV İSTİSNASI UYGULAMASINDA ASGARİ YATIRIM TUTARLARI VE SABİT KAPASİTELER

Yapılan yatırımın katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmesi için 2012/3305 sayılı Karar'ın 5. maddesinde belirtilen asgarî yatırım tutarları ile sabit kapasiteleri sağlaması gerekmektedir. Anılan maddeye göre, Yatırımın, destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgarî sabit yatırım tutarının aşağıdaki tabloda belirtilen tutarlar kadar olması gerekir.

Yatırımın Yapılacağı Bölge/Sektör	Asgari Sabit Yatırım Tutarı
1. Bölge	1.000.000 TL
2. Bölge	1.000.000 TL
3. Bölge	500.000 TL
4. Bölge	500.000 TL
5. Bölge	500.000 TL
6. Bölge	500.000 TL

Desteklerden yararlanacak yatırımların stratejik yatırımlar olması halinde asgarî sabit yatırım tutarının 50.000.000 TL olması gerekir. Ayrıca yapılacak yatırımın 2012/3305 sayılı Karara ekli listelerde belirlenen asgarî kapasite, sabit yatırım tutarı ve diğer şartları sağlaması da gerekir.

3.4. TEŞVİK BELGESİ ŞARTI

Diğer bütün destek unsurlarında olduğu gibi katma değer vergisi istisnasından faydalanabilmek için yatırımın teşvik belgesine bağlanması gerekmektedir. Teşvik belgesi başvurusundan, kapanmasına kadar yapılacak işlemler kitabımızın I. Bölüm, "8. DESTEK UNSURLARINDAN YARARLANABİLMEK İÇİN TEŞVİK BELGESİ ALINMASI GEREKMEKTEDİR" başlığı altında ayrıntılı olarak anlatılmıştır.

3.5. İSTİSNA KAPSAMINA GİRMEYEN KIYMETLER

Sektörlerin yapısı itibarıyla üretim faaliyetinin yanı sıra idari ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler istisna kapsamına girmeyecektir. Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat kapsamına girmediğinden istisnadan yararlanamayacaktır.

Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmemektedir. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs, minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro I ve Euro II normlarına uygun yeşil motorlu taşıtlar hariç) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamayacaktır. Ancak; yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off road truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigorifik kamyonlar, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri ve benzerlerinin teslim ve ithalinde istisna kapsamında işlem yapılacaktır.

4. STRATEJİK YATIRIMLARA KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ DESTEĞİ

Yeni teşvik sisteminde cari açığın azaltılması amacıyla ithalat bağımlılığı yüksek ara malları ve ürünlerin üretimine yönelik, uluslararası rekabet gücünü artırma potansiyeline sahip, yüksek teknolojlili ve yüksek katma değerli yatırımları teşvik etmek amacıyla stratejik yatırımlar için ayrı bir teşvik düzenlemesi getirilmiştir.

2012/3305 sayılı Karar'ın 8. maddesi ve 2012/1 sayılı Tebliğ'in 10. maddesinde belirtilen ve aşağıda yer alan kriterlerin tamamını birlikte sağlayan, ithalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar stratejik yatırım olarak değerlendirilecektir.

a) Asgari sabit yatırım tutarının ellimilyon Türk Lirasının üzerinde olması (münhasıran bu yatırımların enerji ihtiyacını karşılamak üzere gerçekleştirilecek doğalgaza dayalı olmayan enerji yatırımlarının tesis kurulu gücü ile orantılanacak kısmı yatırım tutarına dahil edilir).

b) Teşvik belgesine konu yatırımda üretilecek ürünle ilgili yurtiçi toplam üretim kapasitesinin, aynı ürünün ithalatından az olması.

c) Teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilecek yatırımla asgari yüzde kırk oranında katma değer sağlanması.

ç) Yatırım konusu tesiste üretilecek ürünle ilgili son bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının ellimilyon ABD Dolarının üzerinde olması (ithalat miktarının tespitinde, müracaat tarihinden önce yayımlanmış son oniki aylık resmi veriler esas alınır).

Stratejik yatırım kapsamına girdiği halde yurt içinde üretimi olmayan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlarda yukarıdaki (ç) bendinde yer alan " bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının ellimilyon ABD Dolarının üzerinde olması" şartı aranmayacaktır.

Rafineri ve petrokimya yatırımlarında ise (c) bendinde yer alan " Bakanlıkça belirlenecek esaslar çerçevesinde, belge konusu yatırımla sağlanacak katma değer asgari yüzde kırk olması." şartı aranmayacaktır.

Stratejik yatırımların, yeni teşvik sistemi ile 6 bölgeye ayrılan Türkiye'de, bölge ayrımı yapılmaksızın, ülkenin neresinde yapılırsa yapılsın, tüm teşvik unsurlarından yararlanmaları öngörülmektedir.

Bu bağlamda, stratejik yatırımlarda, diğer yatırımlara verilen teşvik unsurlarına ilave olarak yeni bir teşvik unsuru olan inşaat işlerine ilişkin Katma Değer Vergisi İadesi Teşvik'i getirilmekte olup, buna ilişkin Katma Değer Vergisi Kanunu'na 6322 sayılı Kanunun 25 inci maddesi ile geçici 30 uncu madde eklenmiştir. Söz konusu kanun maddesi 15.06.2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olup, madde metni aşağıdaki gibidir.

"Büyük ve stratejik yatırımlarda iade:

GEÇİCİ MADDE 30- 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen stratejik yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı

sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.

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

KDV Geçici 30 uncu maddede yer alan düzenleme ile, 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen stratejik yatırımlar kapsamında, inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin, izleyen yıl içerisinde bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflere iade edilmesinin yolu açılmaktadır. Kanun maddesinde belirtildiği üzere, söz konusu düzenleme geçici bir düzenleme olup, 31.12.2023 tarihine kadar uygulanacaktır. Bu tarihe kadar teşvik belgesi kapsamında yapılan inşaat işleri nedeniyle yüklenilip yıl içinde indirilemeyen KDV'nin iadesi mümkün hale gelmektedir.

Ancak, teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği unutulmamalıdır. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlayacaktır.

Stratejik yatırımlar olarak belirtilen büyük ölçekteki bu yatırımlar için bina-inşaat giderlerinin önemli bir harcama kalemi oluşturması sebebiyle, yatırımın başlangıç aşamasında ortaya çıkan bu yüksek maliyetin yatırımcılar için caydırıcı etkisini ortadan kaldırmak amacıyla bu düzenleme yapılmıştır.

Stratejik yatırımlar kapsamında, inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin, izleyen yıl içerisinde mükelleflere iade edilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir.

Bu bağlamda, Kanun maddesinin yürürlüğe girdiği 15.06.2012 tarihinden sonra alınmış teşvik belgesi kapsamında stratejik yatırım yapan yatırımcıların inşaat işleri nedeniyle yüklendiği, ancak takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla gideremediği KDV'nin nakden yada mahsuben iadesinin önünde bir engel bulunmamaktadır.

5. TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARDA Gelir Vergisi Stopaj Desteği

5.1. Yasal düzenleme

6322 sayılı Kanununun 12 nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 80 inci madde ile Bakanlar Kurulunca istatistiki bölge birimleri sınıflandırması, kişi başına düşen milli gelir veya sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınmak suretiyle belirlenecek illerde yapılacak yatırımlar için, Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 31/12/2023 tarihine kadar gerçek-

leşen yatırımlarda teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk edecek vergiden terkin edilmesi imkânı sağlanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununa yayımını izleyen aybaşından itibaren (01.07.2012) yürürlüğe girmek üzere aşağıdaki Geçici 80 inci madde eklenmiştir.

“Gelir vergisi stopajı teşviki

GEÇİCİ MADDE 80- Bakanlar Kurulunca istatistiki bölge birimleri sınıflandırması, kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınmak suretiyle belirlenen illerde yapılacak yatırımlar için Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin ücretlerinin sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

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

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

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

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

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

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

5.2. Gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulanacağı iller

Gelir vergisi stopajı teşvikinden, anılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 6 ncı bölge için düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için yararlanılacaktır. Buna göre, anılan Bakanlar Kurulu Kararına ekli listede 6 ncı bölge olarak yer verilen; Ağrı, Ardahan, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkari, Iğdır, Kars, Mardin, Muş, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Van illeri ile Bozcaada ve Gökçeada ilçelerinde gerçekleştirilen yatırımlar dolayısıyla bu teşvikten yararlanılacaktır.

5.3. Uygulamadan yararlanacak mükellefler

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 80 inci madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden;

- Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgesine sahip olan,
- Bu Tebliğin 4.3. numaralı bölümünde yer verilen iller ve ilçelerde gerçekleştiren yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlayan,
- Ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi stopajı yaparak muhtasar beyanname vermek zorunda olan,
- 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda aranılan şartları topluca taşıyan mükellefler yararlanabilecektir.

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

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

Teşvikin uygulanmasında faaliyet konusu ile tam veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmenin bir önemi bulunmamaktadır.

5.4. Fiilen çalışma zorunluluğu

Gelir vergisi stopajı teşviki, sadece kapsama dahil iller ve ilçelerde bulunan işyerlerinde fiilen çalıştırılan işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisi stopajı açısından geçerlidir. Bu işyerlerine ilişkin bordrolarda gösterilmiş olsalar dahi fiilen bu işyerlerinde çalışmayan işçiler açısından teşvikten yararlanmak mümkün değildir.

İzin, hastalık ve benzeri nedenlerle işyerinde bulunulmaması halleri fiilen çalışmama olarak kabul edilmez.

5.5. Uygulamanın esasları

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 80 inci madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle asgari geçim indirimi dikkate alınır.

Terkin edilecek tutar, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 80 inci madde uyarınca 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından fazla olamayacağından, asgari ücret üzerinden hesaplanan tutardan asgari geçim indiriminin mahsup edilmesi sonucu kalan tutar terkine konu edilecektir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 80 inci maddede yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak isteyen mükelleflerin 283 Seri No'lu GVK Genel Tebliğinin ekinde yer alan "GVK Geçici 80 inci Madde Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim" (EK: 3) ve "GVK Geçici 80 inci Maddeye İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Kapsamında İstihdam Edilen Ücretlilere İlişkin Bilgiler" (EK: 4)

tablolarını doldurmaları zorunludur. Bildirim, muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesine beyanname ekinde verilir. Bildirimin verildiği vergi dairesinin sınırları içerisinde yer almayan işyerlerindeki istihdam dolayısıyla teşvikten yararlanılmış ise bildirim bir örneği vergi dairesi tarafından gerekli kontrollerin yapılması açısından işyerinin bulunduğu ilgili vergi dairesine ayrıca gönderilir.

Yatırım kapsamında işyerlerinin kaç işçi çalıştırdığının belirlenmesinde, teşvik belgesinde kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla her bir işyeri itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen aylık prim ve hizmet belgesinde gösterilen işçi sayısı dikkate alınacaktır. Gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanmaya başlanılan ilk ay için verilecek muhtasar beyanname ile birlikte bir defaya mahsus olmak üzere teşvik belgesinin tasdikli örneğinin de verilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teşvik belgesinin Ekonomi Bakanlığınca revize edilmesi halinde teşvik belgesinin tasdikli örneğinin revize tarihini takip eden ilk muhtasar beyanname ile birlikte ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Örnek : (A) Ltd. Şti. tarafından Ekonomi Bakanlığınca onaylanmış teşvik belgesine istinaden Muş ilinde gerçekleştirilen ve 200 kişi istihdam edilen yatırımın işletilmesine Ağustos 2013 döneminden itibaren başlanılmıştır. 2014 yılında fiilen istihdam edilen 200 işçinin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajı tutarı 35.000 TL olup asgari geçim indirimi bordrosunda bu işçiler için hesaplanan asgari geçim indirimi tutarı ise 15.000 TL'dir.

Bu verilere göre, (A) Ltd. Şti.'nin 200 işçi için yararlanacağı terkin tutarı şöyle hesaplanacaktır:

Ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi	35.000
Asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi (200 x 136,55)	27.310
Hesaplanan asgari geçim indirimi	15.000
Geçici 80 inci madde kapsamında terkin edilebilecek tutar (27.310-15.000)	12.310
Vergi dairesine ödenecek tutar [35.000-(15.000+12.310)]	7.690

Örnekten de anlaşılacağı üzere, asgari ücret üzerinden hesaplanan vergi tutarından, asgari geçim indirimi tutarının mahsubu sonucu kalan tutar, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 80 inci maddesi uyarınca terkin edilecek tutar olacaktır.

Ücretler üzerinden tevkif edilen vergi tutarından, asgari geçim indirimi ile Gelir Vergisi Kanununun Geçici 80 inci madde uyarınca terkin edilecek tutarın toplamının düşülmesinden sonra kalan tutar vergi dairesine ödenecektir.

5.6. Uygulamanın başlama ve sona erme tarihleri

Gelir vergisi stopajı teşvikinden, Bakanlar Kurulunca belirlenen iller ve ilçelerde yapılacak yatırımlar için Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; Gelir Vergisi Kanununun Geçici 80 inci maddenin yürürlüğe girdiği 1/7/2012 tarihinden itibaren 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle yararlanılması mümkündür. Dolayısıyla, 31/12/2023 tarihinde kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan bir yatırım için gelir vergisi stopajı teşviki en son, 31/12/2033 tarihine kadar uygulanacaktır.

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

Örnek : (B) Ltd. Şti. 1/1/2013 tarihinde tamamlanan bir yatırımın kısmen işletilmesine 1/1/2013 tarihinde, tamamen işletilmesine ise 6/6/2013 tarihinde başlamıştır. Ancak (B) Ltd. Şti. gelir vergisi stopajı teşvikinden 1/1/2015 tarihinden itibaren yararlanmaya başlamıştır. (B) Ltd. Şti.'nin 1/1/2015 tarihinden itibaren teşvikten yararlanmış olması teşvikten yararlanılacak en son tarih olan 1/1/2023 tarihinin uzamasına, diğer bir ifadeyle (B) Ltd. Şti.'nin 1/1/2023 tarihinden 1/1/2025 tarihine kadar anılan teşvikten yararlanmasına imkan vermemektedir.

5.7. Diğer hususlar

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın yayım tarihine kadar düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırımlar için anılan Kararın Geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca talepte bulunanların gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanması mümkündür.

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

Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananların; diğer kanunlarda yer alan aynı mahiyetteki hükümlerden ayrıca yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

6. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

6.1. Yapılmakta olan yatırım ile ilgili harcamaların doğrudan gider yazılması veya aktifleştirilmesi halinde indirimli kurumlar vergisinin uygulamasından yararlanılıp yararlanılmayacağı¹⁶²

Yapılacak yatırımla ilgili olarak şirket personelinin yapmış olduğu otel, geçici konaklama, yol seyahat harcamaları ile personel eğitim giderleri, hukuk danışmanlığı, çeviri, sözleşmeler için ödenen damga vergisi harcamalarının kuruluş ve örgütlenme gideri olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesine göre,

Personele yapılan ücret ödemelerinin ise ayrıma gidilmeksizin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, "vergî indirimi" satırına yer verilmiş olan teşvik belgeleriniz kapsamında yapılan harcamaların yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınacağı tabiidir.

¹⁶² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/11/2012 tarih ve 11395140-105[262-2012/VUK-1- . . .]-3073 sayılı özeliği.

6.2. Teşvik Belgesi kapsamında başlanılan yatırımlarda vergi teşviklerinden ne zamandan itibaren yararlanılacağı¹⁶³

Teşvik belgesi kapsamında yapmakta olunan yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan geçici vergi döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

(...)Buna göre, KDV Kanununun 13/d maddesi uyarınca “yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri”ne ilişkin istisna uygulamasında, istisnanın başlangıç tarihi yatırım teşvik belgesinin alındığı tarih olup, bu tarihten sonra söz konusu belgeyi ibraz ederek yapacağınız belge kapsamındaki makine ve teçhizat alımlarına KDV istisnası uygulanabilecektir.

6.3. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması ve tevsi yatırımdan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi halinde indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın nasıl tespit edileceği¹⁶⁴

Bakanlar Kuruluna tanınan yetki çerçevesinde belirlenen ve Hazine Müsteşarlığı/Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Anılan hükmün uygulanmasında bir yatırımın tevsi yatırım olarak kabul edilebilmesi için yatırım teşvik belgesinde yatırım cinsinin tevsi yatırım olarak belirtilmiş olması gerekmektedir. Tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü içinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olduğu hallerde kazanç ayrı hesaplarda takip edilecek, kazancın bu şekilde belirlenmesine imkan bulunmayan hallerde ise kazanç oranlama yapılmak suretiyle tespit edilecektir. Dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacak kazancın oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak olmayıp kazancın firmalarca tespit edilmesi esastır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın ayrı bir şekilde belirlenmesine imkan bulunmayan hallerde indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanacağı kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir. Sabit kıymet ifadesinden ise Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerekmektedir. Oranlamada toplam sabit kıymet tutarı olarak üretimde kullanılsın kullanılmasın tüm amortismanına tabi kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarları dikkate alınacaktır.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan “*Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır.*” ifadesi ile kastedilen sabit kıymetlerin gerekli şartların

163 Afyonkarahisar Defterdarlığı'nın 17/08/2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.03.10.00-GVK.ÖZLG.2011-2-28 sayılı özelgesi.

164 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-11-62-259 sayılı özelgesi.

oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş değerinin dikkate alınması gerektirir. Dolayısıyla, gerekli şartların oluşması halinde yapılacak enflasyon düzeltmesi dışında başkaca bir değerlendirme yapılmayacaktır.

Öte yandan, tevsi yatırımdan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi halinde indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç yukarıda belirtildiği şekilde tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünerek bulunacak oranın vergi öncesi kâr/ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir.

6.4. Hidroelektrik santrali yatırımı dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde belirtilen hükümlerden yararlanılıp yararlanılmayacağı¹⁶⁵

2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının yürürlüğe girdiği tarihten önce alınan teşvik belgesine istinaden yapılan Regülatör ve Hidroelektrik Santrali yatırımı ile ilgili olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi hükmünden yararlanılması mümkün değildir.

6.5. Yatırım teşvik belgesine istinaden faydalanılan desteğin makine alımında kullanılması halinde indirimli kurumlar vergisine konu edilip edilemeyeceği¹⁶⁶

Teşvik belgesi kapsamında yapmakta bulunan yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmakta olup Kalkınma Ajanslarından sağlanan desteğin indirimli kurumlar vergisine konu edilmesi mümkün değildir.

6.6. Teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar çerçevesinde finansal kiralama yoluyla iktisap edilen makineler dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanıp faydalanılmayacağı¹⁶⁷

2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlara ilişkin olarak finansal kiralama yoluyla iktisap edilen yatırım malları dolayısıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde indirimli kurumlar vergisinden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

6.7. Eğitim-öğretim kazanç istisnasından faydalanacak şirketin indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanıp yararlanamayacağı ve indirimli kurumlar vergisi teşvikinin uygulanmasına ne zaman başlanılacağı hususları¹⁶⁸

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılmakta olan yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli kurumlar ver-

165 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-702 sayılı özelgesi.

166 Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.25.15.01-2011-KVK-7215-2-10 sayılı özelgesi.

167 Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-14-42 sayılı özelgesi.

168 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-1561 sayılı özelgesi.

gisinden yararlanılması mümkün olup okulunuzun faaliyete geçen kısmıyla ilgili Bakanlığımıza başvurarak eğitim-öğretim kazancı istisnasından faydalanılması halinde kurumlar vergisi matrahı doğmayacağından, söz konusu istisnanın uygulanacağı beş vergilendirme dönemini izleyen dönemlerde indirimli kurumlar vergisi teşvikinden faydalanılabilmesi mümkündür.

Öte yandan, yatırıma başlama tarihiyle ilgili olarak 2009/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'de yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

6.8. Yatırım teşvik belgesinde vergi indirim tutarının %90 ve yatırıma katkı oranının da %60 olarak belirlendiği belirtilerek, vergi indirim tutarının nasıl hesaplanacağı ile Hangi geçici vergi döneminde indirimli kurumlar vergisinden faydalanılıp faydalanılmayacağı¹⁶⁹

Yatırım teşvik belgesi 50 Yataklı Cerrahi Hastane yatırımı nedeniyle elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda takip ve tespit edilerek indirimli oran uygulanacak kazanç tutarının Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine göre tespit edilmesi ve yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

6.9. Tevsi yatırım kapsamında bazı ünitelerin tamamlama vizesinden önce üretime başlaması halinde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmaya ne zaman başlanacağı¹⁷⁰

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisinden Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yararlanabileceğinden, tevsi yatırım kapsamında kısmen işletilmeye başlanılan ünitelerden elde edilen kazançlar nedeniyle, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, anılan Kararın "Yatırımın süresi ve tamamlama vizesi" başlıklı 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtildiği üzere, yatırımların öngörülen süre içinde tamamlanamaması veya 4 üncü maddede belirtilen asgarî yatırım tutarlarına uyulmaması hâlinde, teşvik belgelerinin iptal edilerek veya kısmî olarak müeyyide uygulanarak, sağlanmış olan destek unsurlarının ilgili mevzuat çerçevesinde yatırımcılardan geri alınacağı tabiidir.

169 Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.25.15.01-2010-KV-2255-2-3 sayılı özelgesi.

170 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10/11/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-32/A-46 sayılı özelgesi.

SEKİZİNCİ bölüm UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Örnek 1: Kavaklıdere Vergi Dairesi mükellefi olan NAZEN A.Ş.'nin 2014 yılı ticari bilanço karı 12.000.000 TL'dir. Mükellef kurumun ticari bilanço karı şu kalemlerden oluşmaktadır.

Ticari Kazanç	5.800.000,00
Canberk A.Ş.'den alınan Kar Payı	1.200.000,00
Taşınmaz Satış Kazancı	5.000.000,00

Mükellef kurumun 2013 yılından 2014 yılına devreden ve yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı 550.000 TL'dir. (Söz konusu yatırım indirimi, 4842 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden sonra başlanılan yatırım ile ilgili olarak yapılan yatırım harcama-sından kaynaklanmaktadır.)

Mükellef kurum 2014 yılı kurum kazancının vergi ve yasal yükümlükler sonrasında kalan tutarın dağıtılmamasına karar vermiştir.

i- Kurumlar vergisinin hesaplanması

TİCARİ BİLANÇO KÂRI		12.000.000,00
ZARAR OLSA DAHI İND. İST. VE İND.		5.500.000,00
-İştirak Kazancı (KVK. Mad. 5/1-a)	1.200.000,00	
-Taşınmaz veya İşt.Sat.İstisnası (KVK Mad.5/1-e)	3.750.000,00	
-Yatırım İndirimi	550.000,00	
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI		12.000.000,00
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI		5.500.000,00
KÂR		6.500.000,00
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)		6.500.000,00
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ		1.300.000,00

ii- Gelir vergisi tevkifatının hesaplanması

Tam mükellef kurumlarca G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alanlara dağıtılan kâr payları üzerinden tevkifat yapılacak olup, bu bentlerde yer alanların dışındakilere dağıtılan kâr payları üzerinden tevkifat yapılmayacağı gibi dönem karının dağıtılmayarak işletmede bırakılması durumunda da tevkifat yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır.

Kurum kazancının dağıtılmaması durumunda gelir vergisi tevkifatı yükümlülüğü söz konusu olmadığından mükellef kurum tarafından 2014 yılı içinde elde edilen ve dağıtılmayarak işletmede bırakılan kazançlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Örnek 2: Kanuni merkezi Çorum'da bulunan PAMUK A.Ş. tekstil ürünleri üretimi ve pazarlaması faaliyeti ile iştirak etmektedir. Mükellef kurum genel kurulu 2014 yılına ait vergi ve yasal yükümlülükler sonrasında kalan tutarın ortaklara dağıtılmayarak işletmede bırakılmasına karar vermişlerdir.

Mükellef kurumun 2014 yılı hesap dönemi faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Ticari Bilanço Karı	6.000.000,00
İştirak Kazancı	1.800.000,00
Yatırım İndirimi	2.600.000,00
K.K.E.G.	800.000,00

i. Kurumlar vergisinin hesaplanması:

TİCARİ BİLANÇO KÂRI		6.000.000,00
K.K.E.G.		800.000,00
ZARAR OLSA DAHI İND. İST. VE İND.		4.400.000,00
-İştirak Kazancı (KVK. Mad. 5/1-a)	1.800.000,00	
-Yatırım İndirimi	2.600.000,00	
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI		6.800.000,00
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI		4.400.000,00
KÂR		2.400.000,00
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)		2.400.000,00
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ		480.000,00

ii. Gelir vergisi tevkifatının hesaplanması:

Kurumlar vergisi mükelleflerinin dönem karının G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde belirtilenlere dağıtılan kısmı üzerinden G.V.K.'nın 94/6-b-i ve ii alt bentleri ya da 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 veya 30. maddeleri uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak örneğimizde yer alan mükellef kurum, 2014 yılı karının dağıtılmaması kararı almış olduğundan dolayı kâr dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacaktır.

Diğer taraftan mükellef kurumun yararlandığı yatırım indiriminin 4842 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılan müracaata istinaden düzenlenen teşvik belgesi kapsamında yapmış olduğu yatırım harcamasından kaynaklanmış olsa idi söz konusu yatırım indirimi üzerinden G.V.K.'nın Geçici 61. maddesi uyarınca % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktı.

Örnek 3 : Kanuni merkezi Antalya'da bulunan GAZPOR A.Ş., inşaat faaliyetleri ile uğraşmaktadır. Mükellef kurumun 2014 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi olup 2014 yılı karının tamamının ortaklara dağıtılmasına karar verilmiştir.

Firmanın tek ortağı Gazi PORTAKAL isimli şahıstır.

Ticari Bilanço Karı	7.000.000,00
İştirak Kazancı	1.100.000,00
Yurt Dışı İnşaat Onarım Kazancı	1.300.000,00
K.K.E.G.	400.000,00

i- Kurumlar vergisinin hesaplanması:

TİCARİ BİLANÇO KÂRI	7.000.000,00
K.K.E.G.	400.000,00
ZARAR OLSA DAHI İND. İST. VE İND.	2.400.000,00
-İştirak Kazancı (KVK. Mad. 5/1-a)	1.100.000,00
- Yurt Dışı İnşaat Onarım Kazancı(5/1-h)	1.300.000,00
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI	7.400.000,00
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI	2.400.000,00
KÂR	5.000.000,00
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)	5.000.000,00
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ	1.000.000,00

ii- Gelir vergisi tevkifatının hesaplanması:

Kurumlar vergisi mükelleflerinin dönem karının G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde belirtilenlere dağıtılan kısmı üzerinden G.V.K.'nın 94/6-b-i ve ii alt bentleri ya da 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 veya 30. maddeleri uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir. Buna göre;

KURUM TİCARİ KARI		7.000.000,00
YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER		1.000.000,00
-Kurumlar Vergisi	1.000.000,00	
DAĞITILABİLİR KAR		6.000.000,00
GELİR VERGİSİ STOPAJ MATRAHI		6.000.000,00
HESAPLANAN GELİR VERGİSİ STOPAJI		900.000,00

Örnek 4: Dar mükellef SUNCITY Gmbh ticari faaliyette bulunmak üzere Türkiye'de bir işyeri açarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmiştir. Mükellef kurumun 2014 yılında elde ettiği kazançlar aşağıdaki gibidir.

TİCARİ KAZANÇ	7.000.000,00
SELEN A.Ş.'DEN KAR PAYI	2.800.000,00

Mükellef kurum 4842 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden sonra başladığı yatırım nedeniyle yapmış olduğu yatırım harcamaları dolayısıyla yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı 700.000 TL'dir. Mükellef kurum 2014 yılı içinde Türkiye'de elde etmiş olduğu kazancın vergi ve yasal yükümlülükler sonrasında kalan tutarı ana merkeze aktarmamıştır. Bu bilgilere göre dar mükellef Sun Gmbh'ın Türkiye'de elde etmiş olduğu kazançla ilişkin vergisel yükümlülükler aşağıdaki gibi olacaktır.

i- Kurumlar vergisinin hesaplanması:

KURUM KAZANCI	9.800.000,00
-Ticari Kazanç	7.000.000,00
-Kar Payı	2.800.000,00
İNDİRİM VE İSTİSNALAR ÖNCESİ KURUM KAZANCI	9.800.000,00
ZARAR OLSA DAHI İND. İST. VE İND.	3.500.000,00
-İştirak Kazancı (KVK. Mad. 5/1-a)	2.800.000,00
-Yatırım İndirimi	700.000,00
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI	9.800.000,00
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI	3.500.000,00
KÂR	6.300.000,00
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)	6.300.000,00
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ	1.260.000,00

ii- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-iii maddesi uyarınca yapılacak gelir vergisi tevkifatının hesaplanması:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişik 94. maddesinin 6/b-iii alt bendinde dar mükellef kurumların mezkur Kanunun 75. maddesinin (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden % 10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacakları hüküm altına alınmıştır. Ancak dar mükellef kurumlarca 01.01.2006 tarihinden itibaren ana merkezlerine aktarılabilecek kazançlar üzerinden 5520 sayılı K.V.K.'nın 30. maddesinin (6) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılacaktır. Söz konusu ana merkeze aktarılan kazançlar üzerinden yapılacak tevkifatın oranı % 15'tir. Dar mükellef SUNCİTY Gmbh, 2014 yılında Türkiye'de elde etmiş olduğu kazancı ana merkeze aktarmaması nedeniyle tevkifat yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Örnek 5: Gıda malzemeleri ticareti ile işgal eden ve sermayesi 600.000 TL olan Sermayesi paylara bölünmüş AYKIZ Komandit Şirketinin % 40 hisseye sahip 2 komandite, 3 adette % 60 hisseye sahip komanditer ortağı vardır. Şirketin sermaye yapısı şu şekildedir;

a- Komandite ortaklar;

- Bay A	120.000 TL
- Bay B	120.000 TL

b- Komanditer ortaklar;

- Bay C	80.000 TL
- Bay D	120.000 TL
- Bay E	160.000 TL

Mükellef kurum 2014 yılı faaliyetleri sonucunda 2.000.000 TL dönem net karı elde etmiştir. Bu durumda mükellef kurumun kurumlar vergisi matrahı ve vergi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

- Dönem net karı	:	2.000.000 TL
- Komandite ortakların kâr payı (2.000.000 x % 40)	:	800.000 TL
- Kurumlar vergisi matrahı	:	1.200.000 TL
- Kurumlar vergisi (1.200.000 x % 20)	:	240.000 TL

Kâr Dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı hesabı ise şu şekilde yapılacaktır;

1- Dönem net karı	2.000.000
2- Komandite ortakların kâr payı	800.000
3- Komanditer ortakların kâr payı	1.200.000
4- Kurumlar vergisi	240.000
5- Kalan (3-4)	960.000
6- Kâr dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifat matrahı	960.000
7- Kâr dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı (480.000 x %15)	144.000
8- Net kâr payı (1-3)	816.000

KURUM KAZANCININ TESPİT VE BEYANINA İLİŞKİN MONOGRAFİK ÖRNEK:

Yapı malzemeleri ticareti ve inşaat faaliyeti ile iştigal eden Şahinler Yapı Malzemeleri ve İnşaat San. Tic. A.Ş.'nin 2014 hesap döneminde yurt içi ve yurt dışı faaliyetlerinden elde etmiş olduğu ticari bilanço kârı 10.000.000 TL olup, şirketin hesap dönemi içerisinde gerçekleştirmiş olduğu işlemlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- Şirketin ortak olduğu, Şahinler-Doğanlar İş Ortaklığı, yürütmekte olduğu baraj inşaatını tamamlamış ve işin bitiminde doğan kazancı ortaklarına paylaşmıştır. Şirketin, iş ortaklığı kazancından aldığı pay 1.500.000 TL'dir.

2- Şirket, aktifinde yer alan Yuvakur Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı'na ait hisse senetleri nedeniyle 150.000 TL kâr payı elde etmiştir.

3- Şirketin, 14.11.2013 tarihinde %50 hissesini satın almış olduğu, İngiltere'de mukim anonim şirket niteliğindeki Green Şirketi 21.11.2014 tarihinde 2013 hesap dönemine ait kazancının 2.000.000 Euro'luk kısmını ortaklarına dağıtmıştır. Şirketin söz konusu kazanç dağıtımından elde ettiği brüt gelir 1.000.000 Euro olup, şirket bu kazancını 11.01.2015 tarihinde Türkiye'deki banka hesaplarına aktarmıştır.

İlgili ülkede kurumlar vergisi oranı %10 olup, ilgili ülke mevzuatına göre kazancın yarısı kurumlar vergisinden müstesnadır. Ayrıca şirketin elde etmiş olduğu kâr payı üzerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılmıştır. (21.11.2014 tarihinde, 1 Euro = 2,90 TL)

4- Şirket, 10.01.2012 tarihinde Tekdal A.Ş.'ye ait hisse senetlerinden 20.000 adedini toplam 120.000 TL ödeyerek satın almıştır. Tekdal A.Ş. tamamı sermaye yedeklerinden karşılanmak suretiyle 11.04.2014 tarihinde sermaye artırımına gitmiş ve bu işlem nedeniyle şirkete 10.000 adet hisse senedini bedelsiz olarak vermiştir.

Şirket, aktifinde yer alan Tekdal A.Ş.'ye ait hisse senetlerinin 25.000 adedini 15.07.2014 tarihinde toplam 300.000 TL bedelle (yarısı peşin, kalan yarısı 1 yıl vadeli) dar mükellef kurum XYZ firmasına devretmiştir. Satıştan doğan kazancın tamamı 10.01.2015 tarihinde özel fon hesabına aktarılmıştır.

Söz konusu satış işlemi nedeniyle aracı kuruma 4.000 TL komisyon ödenmiş ve bu tutar gider olarak kayıtlara yansıtılmıştır.

5- Şirket, Osmanlı Dönemine ait yurt dışında bulunan tarihi yapıların restorasyonu işi için T.C. Kültür Bakanlığı'nca 2014 yılında açılan ihaleyi kazanmış ve bu iş kapsamında Yunanistan, Bulgaristan ve Bosna Hersek'te bazı tarihi binaların restorasyonunu gerçekleştirmiştir. Söz konusu işler 14.11.2014 tarihinde tamamlanmış olup, yapılan işin karşılığını teşkil eden bedel bu tarih itibarıyla faturalandırılmış ve ödenmesi gereken tutar 04.01.2015 tarihinde T.C. Kültür Bakanlığı'nca şirketin Türkiye'deki banka hesabına havale yapılması suretiyle ödenmiştir.

Söz konusu restorasyon işleri nedeniyle elde edilen kâr veya zararlar aşağıdaki şekilde hesaplanıp genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmiştir.

İşin Yapıldığı Yer	Kazanç (TL)	Yurt Dışında Ödenen Vergi (TL)
Yunanistan	450.000	50.000
Bulgaristan	380.000	40.000
Bosna Hersek	(90.000) zarar	-

6- Şirketin dönem içerisinde kullanmış olduğu borçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

a- %5 oranında ortağı olan Polat ŞAHİN'den 14.02.2014 tarihinde 8.000.000 ABD Doları borç almış ve 26.11.2014 tarihinde faizi ile birlikte 8.400.000 Dolar olarak geri ödemiştir. Bu işlemde doğan kur farkı ve faiz gideri kayıtlara gider olarak aktarılmıştır.

(14.02.2014 tarihinde 1\$ = 1,80 TL ; 26.11.2014 tarihinde 1\$ = 1,85 TL)

b- Ortak Polat ŞAHİN'in %8 oranında ortak olduğu Kartal Ltd. Şti.'nden 16.03.2014 tarihinde 4.000.000 TL borç almış ve iki ay sonra faizi ile birlikte 4.200.000 TL olarak geri ödemiştir.

c- Ortak Salih YEŞİL'in sahibi olduğu arsa teminat gösterilerek ABC Bank'tan 11.04.2014 tarihinde 6 ay vadeli (Aylık faiz oranı %1,8) 1.000.000 TL kredi alınmıştır.

7- Şirket genel kurul toplantısında alınan karar uyarınca 2014 yılında sermaye artırımına gitmiş ve itibari değeri 500.000 TL olan hisse senetlerini 810.000 TL'ye satmıştır.

8- Şirket, Kıbrıs'ta bulunan (G) İnşaat firmasının Lefkoşa'da inşa ettirecek olduğu otel binasının statik projesinin çizimi işini üstlenmiştir. Kurum, proje çizimi işini İstanbul bürosunda bulunan personeli aracılığıyla gerçekleştirmiştir. İşin bitiminde, hizmet bedeli olan 200.000 TL üzerinden müşteri adına fatura düzenlenmiş ve fatura bedeli banka kanalı ile kurumun Türkiye'deki hesabına yatırılmıştır. Şirketin söz konusu proje çizimi işi için hesaplayıp gider olarak dikkate aldığı tutar ise 40.000 TL'dir.

9- Şirket, merkezi Bahreyn'de bulunan (X) Şirketinin %30 hisseli ortağıdır. (X) Şirketinin hesap dönemi normal takvim yılı olup, ortaklık yapısı ise aşağıdaki gibidir.

Şirket (Şahinler A.Ş.)	%30
(A) Gerçek Kişisi (Türkiye'de tam mükellef)	%10
Kanuni ve iş merkezi Almanya'da bulunana (Y) Şirketi	%40
Bahreyn'de mukim (Z) Gerçek Kişisi	%20

(X) Şirketinin ortaklarından olan, Almanya'daki (Y) Şirketinin hissesinin %30'u Türkiye'de tam mükellef olan (M) Kurumuna aittir.

(X) Şirketinin 2014 hesap dönemi faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

- Ticari Hasılat	: 220.000 BD (Bahreyn Dinarı)
- Faiz Geliri	: 45.000 BD
- Men.Kıymet Satış Geliri	: 35.000 BD
- Gayrimenkul Kira Geliri	: 50.000 BD
- Giderler	: 200.000 BD
- Dönem Kârı	: 150.000 BD
- İstisna Kazanç	: 100.000 BD
- Kurumlar Vergisi Oranı	: %10

Şirket, (X) Şirketinin 2014 yılı içerisinde gerçekleştirmiş olduğu sermaye artırımına iştirak etmemiş, bu nedenle şirketteki iştirak payı %30'dan %25'e düşmüştür. (31.12.2014 tarihi itibariyle ortaklık payı %25'tir.)

Şirket, söz konusu şirkete iştiraki nedeniyle, 2014 hesap döneminde kâr payı dağıtımını yapılmadığı için, herhangi bir gelir kaydı yapmamıştır. (31.12.2014 tarihi itibariyle : 1 BD = 3,50 TL)

10- Şirket, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan Türk Böbrek Vakfı'nın inşa ettirmekte olduğu diyaliz merkezi için adı geçen vakfa 2014 hesap dönemi içinde toplam maliyet bedeli 90.000 TL olan çeşitli inşaat malzemesi bağışlamıştır. Mükellef kurum yapmış olduğu bağışın maliyet bedelini gider olarak kayıtlarına intikal ettirmiştir.

11- Şirket, yeni bir dış cephe izolasyon malzemesi geliştirmek üzere oluşturmuş olduğu ve gerekli onayları alıp prosedürlerini de yerine getirdiği "DCK Projesi" kapsamında aşağıdaki harcamaları yapmıştır.

ATİK alımı (Faydalı ömrü 5 yıl)	125.000 TL
Proje kapsamında çalışan personele ödenen ücretler	80.000 TL
Proje ile doğrudan ilgili genel giderler	45.000 TL
Müşterek genel giderlerden projeye verilen pay	25.000 TL
İlk madde ve malzeme alımı (Dönem sonu stokta kalan kısmı 20.000 TL'dir.)	70.000 TL

12- Şirketin yönetim kurulu üyelerinden Nedime KAPLAN İngiltere’de bulunan dil kursuna gönderilmiş olup, adı geçen kişinin kurs ücreti, yol ve konaklama masrafları şirket tarafından karşılanmıştır. Bu kapsamda yapılan toplam 10.000 TL harcama kayıtlara gider olarak yansıtılmıştır.

13- Şirketin, 10.10.2002 tarihinde alınan 15 yıllık faaliyet ruhsatına istinaden serbest bölgede faaliyette bulunan bir adet şubesi bulunmakta olup, 2014 hesap döneminde söz konusu şubede gerçekleştirilen faaliyetlerden 500.000 TL zarar edilmiştir.

14- Şirketin yürütmekte olduğu yıllara sari inşaat onarım işleri nedeniyle hakediş bedelleri üzerinden yapılan vergi kesintileri aşağıdaki gibidir:

Yapılan İş	İşin Bitim Tarihi	Hakediş Bedelleri Üzerinden Yapılan Vergi Kesintisi (TL)
K	21.07.2014	80.000 TL
L	11.01.2015	70.000 TL
M	-	210.000 TL

Şirketin dönem içerisinde elde etmiş olduğu mevduat faizleri ve repo gelirleri üzerinden yapılan vergi kesintisinin tutarı 20.000 TL’dir.

Veriler :

- Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları hükümleri dikkate alınmayacaktır.
- Şirketin, 2014 hesap dönemi başındaki öz sermayesi 2.000.000 TL’dir.
- Şirket, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin tevsikine ilişkin gerekli belgeleri ilgili hesap dönemine ait beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar temin etmiştir.
- 2014 yılı geçici vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak ödenen toplam geçici vergi 675.000 TL’dir.
- 2013 hesap döneminden devreden zarar 2.500.000 TL’dir.

ÇÖZÜM :

1- İş ortaklıklarının kazançlarından alınan paylar, KVK’nın 5/1-a maddesine göre iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilmelidir. Dolayısıyla elde edilen 1.500.000 TL tutarındaki kazanç iştirak kazancı istisnası olarak kurum kazancından düşülmelidir.

2- Yatırım ortaklıklarının elde edilen kar payları KVK’nın 5/1-a maddesinin parantez içi hükmü uyarınca istisna kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla elde edilen iştirak kazancının istisna kazanç olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

3- İşlemin KVK 5/1-b’de düzenlenen yurt dışı iştirak kazançları istisnası yönünden değerlendirilmesi gerekir.

İştirakin anonim şirket niteliğinde olması şartı sağlanmıştır. Ödenmiş sermayenin %10’una sahip olma şartı sağlanmıştır. İştirak hissesinin en az bir yıl elde tutma şartı sağlanmıştır. Kazancın Türkiye’ye transferi şartı sağlanmıştır. Ancak, en az %15’lik vergi yükü şartı gerçekleşmediği için elde edilen kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Şöyle ki, ilgili ülke mevzuatına göre, elde edilen kazancın yarısı istisna ve vergi oranı da %10 olduğuna göre iştirakin ödemiş olduğu

vergi $[(2.300.000 - 1.150.000) \times 0,10 =]$ 115.000 TL ve bunun toplam kazanca oranı ise %5'tir. Şirketin hissesine düşen kar payı üzerinden gerçekleştirilen %5'lik stopajın eklenmesiyle de vergi yükü şartı olan %15 oranının altında kalınacaktır.

Bu nedenle elde edilen kazanç istisna olarak düşülemeyecek, ancak yurt dışında iştirakin ödediği vergiler ve kar payı üzerinden ödenen vergiler KVK'nın 33. maddesinin 1 ve 3 numaralı fıkraları uyarınca mahsup edilebilecektir. Buna göre;

İştirakin ödediği vergiden şirketin payına düşen kısım = $1.000.000 \text{ €} \times 2,90 \times 0,10 = 290.000 \text{ TL}$,

Kar payı kesintisi = $50.000 \text{ €} \times 2,90 = 145.000 \text{ TL}$

Toplam = 435.000 TL

435.000 TL'lik bu tutar yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

4- Söz konusu satış işleminden elde edilen kazancın KVK'nın 5/1-e maddesinde düzenlenen taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Satıştan elde edilen kazancın tespit edilebilmesi için öncelikli satışa konu edilen iştirak hisselerinin alış maliyet bedellerinin tespit edilmesi gerekir.

Satışa konu edilen hisse senetlerin birim alış bedeli = $120.000 / (20.000 + 10.000) = 4 \text{ TL}$

Toplam satış Karı = $300.000 - (25.000 \times 4) = 200.000 \text{ TL}$

Bedelsiz elde edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak ilk hisselerin elde edinme tarihinin esas alınması gerektiğinden, satışa konu edilen tüm hisse senetleri için iki yıl elde bulundurma şartı gerçekleşmiştir. Dolayısıyla elde edilen 200.000 TL tutarındaki kazancı %75'i olan 150.000 TL Kanunun 5/1-e maddesi hükmüne göre iştirak hissesi satış kazancı olarak kurum kazancından düşülebilecektir.

Öte yandan, ödenen komisyonun istisna kazanca isabet eden $(4.000 \text{ TL} \times \%75 =)$ 3.000 TL'lik kısmının KVK'nın 5/3 maddesi uyarınca KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

5- Yapılan işlerin KVK'nın 5/1-h maddesinde düzenlenen yurt dışı inşaat kazançları istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Söz konusu kazançlar genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiğinden istisna uygulanmasına mani bir durum söz konusu değildir. Ödemenin Türkiye'de yapılması yurt dışı inşaat kazancı istisna uygulaması yönünden herhangi bir önem arz etmemektedir. Buna göre, 450.000 ve 380.000 olmak üzere toplam 830.000 TL'lik kazanç istisna kazanç olarak kurum kazancından düşülmelidir.

Bosna Hersek'teki işten kaynaklanan 90.000 TL'lik zararın KVK'nın 5/3. maddesi uyarınca kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Bu nedenle bu tutarın KKEG olarak kazanca eklenmesi gerekir.

6- Yapılan borçlanma işlemlerinin örtülü sermaye hükümleri çerçevesinde değerlendirilerek, örtülü sermaye oluşup oluşmadığı, eğer örtülü sermaye söz konusu ise bu tutara isabet eden kur farkı ve faiz giderlerinin ne olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir.

Örnekteki verilere göre (b) ve (c) şıklarında yer alan borçlanmalar örtülü sermaye kapsamında değildir. Şöyle ki; (b) şıkında, borcun alındığı (C) Ltd. Şti.'nin ortakla ilişkili kişi sayılması için, Bayan (B)'nin bu şirketteki ortaklık payı en az %10 olması gerekirken %8'dir. Dolayısıyla bu borçlanma örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir. (c) şıkında ise gayrinakdi teminat karşılığı borçlanma söz konusudur. Kanun hükmü gereği bu borçlanma da örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ortak Polat ŞAHİN'den yapılan borçlanma ise örtülü sermaye kapsamındadır ve yapılan borçlanmanın örtülü sermaye sayılan kısmına isabet eden kur farkı ve faiz giderinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Dönem başı öz sermaye 2.000.000 TL olduğundan bu tutarın üç katı olan 6.000.000 TL'yi aşan kısım örtülü sermaye olarak kabul edilecektir.

Faiz Gideri	= 400.000 \$ x 1,85	=	740.000 TL
Kur Farkı Gideri	= 8.000.000 x (1,80 – 1,85)	=	400.000 TL
Toplam Gider	= 1.140.000 TL		
Toplam Borç	= 8.000.000 x 1,80	=	14.400.000 TL
Örtülü Sermaye Tutarı	= 14.400.000 – 6.000.000	=	8.400.000 TL
Giderlerin Örtülü Sermayeye			
İsabet Eden Kısım	= 8.400.000 / 14.400.000	=	%58,33
KKEG (Faiz Gideri)	= 740.000 x 0,5833	=	431.642 TL
KKEG (Kur Farkı Gideri)	= 400.000 x 0,5833	=	233.320 TL
Toplam KKEG	= 1.140.000 x 0,5833	=	664.962 TL

Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz gideri (431.642 TL) aynı zamanda 2014 hesap dönemi sonu itibariyle dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla, gerçek kişi ortağa dağıtılmış bu tutar üzerinde vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

7- Sermaye artırımını sırasında çıkarılan hisse senetlerinin itibari değeri üzerinde satışından elde edilen kazançlar Kanunun 5/1-ç maddesine göre emisyon primi kazancı istisnası olarak kurum kazancından düşülebilir. İstisna tutarı 310.000 TL'dir.

Ancak bu kazançlar gelir tablosu hesaplarında ve dolayısıyla ticari bilanço karı içinde yer almadığı için, öncelikle KKEG arasında kurum kazancına eklenmeli, daha sonra istisna kazanç olarak kurum kazancından düşülmelidir.

8- Elde edilen kazanç Türkiye'de yapılan bir faaliyetten dolayı elde edildiğinden, başka bir ifadeyle yurt dışında işyeri veya daimi temsilci aracılığı olmaksızın elde edildiğinden yurt dışı inşaat işleri kazancı istisnası kapsamında değerlendirilemez. Dolayısıyla söz konusu kazancın istisna kazanç olarak kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

9- Söz konusu işlemin KVK'nın 7. maddesinde düzenlenen kontrol edilen yabancı kurum kazancı hükmü çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.

Kontrol oranı = %30 + %10 + (%40x%30)= **%52**

Yurt dışındaki şirketin %52'si doğrudan veya dolaylı olarak Türkiye'den kontrol edilmektedir. Dolayısıyla asgari %50 olması gereken kontrol oranı sağlanmıştır.

Pasif nitelikli gelirleri toplam gayri safi hasılat oranı=

$$(45.000 + 35.000 + 50.000) / (220.000 + 45.000 + 35.000 + 50.000) = \%41$$

Dolayısıyla pasif nitelikli gelirlerin gayri safi hasılat oranına ilişkin %25'lik sınır aşılmıştır ve bu nedenle bu şart sağlanmıştır.

Gayrisafi hasılat 100.000 TL karşılığı yabancı parayı aşmaktadır. Dolayısıyla KEYK uygulaması için aranılan bu şart da sağlanmıştır.

$$\text{Vergi Yüğü} = (150.000 - 100.000) \times \%10 = 5.000$$

$$5.000 / 150.000 = \%3,3$$

Azami %10'luk vergi yüğü şartı sağlanmıştır.

KEYK uygulaması için aranılan tüm şartlar sağlandığı için, KEYK kazancı dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın dönem sonundaki iştirak nispetinde Türkiye'de vergiye tabi tutulmalıdır. (%25 oranında)

Buna göre; $150.000 \times \%25 = 37.500$ BD (TL karşılığı = 131.250 TL) KEYK kazancı olarak kurum kazancına eklenmelidir.

Öte yandan, KEYK tarafından ödenen 5.000 BD (TL karşılığı = 17.500 TL) KVK'nın 33. maddesi uyarınca hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir.

10- Söz konusu bağış %5'lik sınıra tabi olup, bu sınır dahilinde kurum kazancından indirim olarak düşülebilir. Kazancın hesaplanarak bu oranın uygulanması gerekir. Ayrıca, söz konusu 90.000 TL'nin KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

11- KVK'nın 10/1-a maddesi kapsamında; söz konusu harcamalar Ar-Ge harcamaları kapsamında değerlendirilmeli ve bu harcamalardan Ar-Ge niteliğinde olanlar %100 oranında Ar-Ge indimi hesaplanarak kurum kazancından düşülmelidir.

ATİK alımı için yapılan toplam 125.000 TL'lik harcamanın ilgili dönem amortisman tutarı Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmelidir. Buna göre Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmesi gereken tutar 25.000 TL'dir.

Proje kapsamında çalışan personele ödenen ücretlerin tamamı (80.000 TL) Ar-Ge indirimi hesaplamasına dahil edilmelidir.

Proje ile doğrudan ilgili genel giderler Ar-Ge indirimi kapsamındadır. Ancak, müşterek genel giderlerden projeye verilen pay üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanması mümkün değildir.

İlk madde ve malzeme alımları için yapılan toplam harcamaların ilgili dönemde kullanılan kısmı için Ar-Ge indirimi hesaplanabilir. Buna göre 70.000 TL'lik harcamadan dönem sonu stoklarında kalan 20.000 TL'nin çıkarılması suretiyle hesaplanacak 50.000 TL üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanması ve indirilmesi mümkündür.

Yukarıdaki açıklamalara göre, söz konusu Ar-Ge projesi kapsamında yararlanılabilecek toplam Ar-Ge indirimi şöyle hesaplanacaktır:

$$(25.000 + 80.000 + 45.000 + 50.000) \times \%100 = 200.000 \text{ TL}$$

12- Söz konusu harcama, ticari kazancın elde edilmesi veya idamesi ile ilgili bir gider olmayıp, aynı zamanda bu harcamanın gider olarak dikkate alınabileceğine dair bir düzenleme de mevcut değildir. Bu nedenle yapılan 10.000 TL'lik harcamanın KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

13- Söz konusu faaliyetler neticesinde elde edilen kurum kazancı, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu uyarınca kurumlar vergisinden müstesna olduğundan bu faaliyetten doğan zararların da KVK'nın 5/3. maddesi uyarınca kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, serbest bölgedeki faaliyet sonucunda oluşan 500.000 TL tutarındaki zararın KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

14- Söz konusu işlerden sadece biten işe ait vergi kesintilerinin mahsubu mümkündür. Devam eden işlere ait kesintiler henüz ilgili dönemde beyana konu edilmediği için bunlar üzerinden yapılan vergi kesintilerinin de mahsubu söz konusu olamaz. Buna göre, hesap dönemi içerisinde biten işe ait hak edişler üzerinden kesinti yoluyla ödenen 80.000 TL'nin hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekir.

Ayrıca mevduat faizleri ve repo gelirleri üzerinden kesinti yoluyla ödenen vergilerin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekir.

Bu verilere göre, şirketin 2014 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır. (Sonuçlar, örnekteki ilgili olduğu açıklama numaraları ile gösterilmiştir.)

TİCARİ BİLANÇO KÂRI		10.000.000,00
KKEG		1.667.962,00
4- 3.000		
5- 90.000		
6- 664.962		
7- 310.000		
10- 90.000		
12- 10.000		
13- 500.000		
9- (Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kaz.)		131.250,00
KAR VE İLAVELER TOPLAMI		11.799.212,00
İSTİSNALAR		2.790.000,00
1- md. 5/1-a	1.500.000	
4- md. 5/1-e	150.000	
5- md. 5/1-h	830.000	
7- md. 5/1-ç	310.000	
KÂR		9.009.212,00
Zarar Mahsubu (2011)		2.500.000,00
İNDİRİME ESAS TUTAR		6.509.212,00
11- Ar-Ge indirimi (md. 10/1-a)		200.000,00

10 - Bağış ve yardım (md. 10/1-c)	90.000,00
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI	6.219.212,00
HESAPLANAN K.V.	1.243.842,40
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER	- 1.227.500,00
3- Yurt dışında ödenen vergiler (İştirak)	435.000,00
9- Yurt dışında ödenen vergiler (KEYK)	17.500,00
14- Kesinti yoluyla ödenen vergiler	100.000,00
Geçici vergi	675.000,00
ÖDENMESİ GEREKEN K.V.	16.342,40

EKLER**EK 1: TÜRKİYE’NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI**

Türkiye'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları tarih sırasına göre aşağıda yer aldığı gibidir.

YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI							
(10.03.2014 tarihi itibarıyla)							
	Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih	Yayımlandığı Resmi Gazete		Yürürlük Tarihi	Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih	
			Tarih	No			
1)	Avusturya	03.11.1970	01.08.1973 - 14612		24.09.1973	01.01.1974	
	Avusturya(Revize)	28.03.2008	26.06.2009 - 27270		01.10.2009	01.01.2010	
2)	Norveç	16.12.1971	21.12.1975 - 15445		30.01.1976	01.01.1977	
	Norveç (Revize)	15.01.2010	28.05.2011 - 27947 (m.)		15.06.2011	01.01.2012	
3)	Güney Kore	24.12.1983	02.10.1985 - 18886		25.03.1986	01.01.1987	
4)	Ürdün	06.06.1985	15.07.1986 - 19165		03.12.1986	01.01.1987	
5)	Tunus	02.10.1986	30.09.1987 - 19590		28.12.1987	01.01.1988	
6)	Romanya	01.07.1986	21.08.1988 - 19906		15.09.1988	01.01.1989	
7)	Hollanda	27.03.1986	22.08.1988 - 19907		30.09.1988	01.01.1989	
8)	Pakistan	14.11.1985	26.08.1988 - 19911		08.08.1988	01.01.1989	
9)	İngiltere	19.02.1986	19.10.1988 - 19964		26.10.1988	01.01.1989	
10)	Finlandiya	09.05.1986	30.11.1988 - 20005		30.12.1988	01.01.1989	
	Finlandiya (revize)	06.10.2009	24.03.2012 – 28243		04.05.2012	01.01.2013	
11)	K.K.T.C.	22.12.1987	26.12.1988 - 20031		30.12.1988	01.01.1989	(1)
12)	Fransa	18.02.1987	10.04.1989 - 20135		01.07.1989	01.01.1990	
13)	Almanya (Feshedilen)	16.04.1985	09.07.1986 - 19159		30.12.1989	01.01.1990	(2)
	Almanya (Yeni)	19.09.2011	24.01.2012 - 28183		01.08.2012	01.01.2011	
14)	İsveç	21.01.1988	30.09.1990 - 20651		18.11.1990	01.01.1991	
15)	Belçika	02.06.1987	15.09.1991 - 20992		08.10.1991	01.01.1992	(3)
16)	Danimarka	30.05.1991	23.05.1993 - 21589		20.06.1993	01.01.1991	
17)	İtalya	27.07.1990	09.09.1993 - 21693		01.12.1993	01.01.1994	
18)	Japonya	08.03.1993	13.11.1994 - 22110		28.12.1994	01.01.1995	
19)	B.A.E.	29.01.1993	27.12.1994 - 22154		26.12.1994	01.01.1995	(4)
20)	Macaristan	10.03.1993	25.12.1994 - 22152		09.11.1995	01.01.1993	
21)	Kazakistan	15.08.1995	08.11.1996 - 22811		18.11.1996	01.01.1997	
22)	Makedonya	16.06.1995	07.10.1996 - 22780		28.11.1996	01.01.1997	
23)	Arnavutluk	04.04.1994	05.10.1996 - 22778		26.12.1996	01.01.1997	
24)	Cezayir	02.08.1994	30.12.1996 - 22863		30.12.1996	01.01.1997	
25)	Moğolistan	12.09.1995	30.12.1996 - 22863		30.12.1996	01.01.1997	
26)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 - 22863		30.12.1996	01.01.1994	

27)	Malezya	27.09.1994	30.12.1996 - 22863	31.12.1996	01.01.1997	(5)
28)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 - 22863	31.12.1996	01.01.1997	
29)	Çin Halk Cum.	23.05.1995	30.12.1996 - 22863	20.01.1997	01.01.1998	
30)	Polonya	03.11.1993	30.12.1996 - 22863	01.04.1997	01.01.1998	
31)	Türkmenistan	17.08.1995	13.06.1997 - 23018	24.06.1997	01.01.1998	(6)
32)	Azerbaycan	09.02.1994	27.06.1997 - 23032	01.09.1997	01.01.1998	
33)	Bulgaristan	07.07.1994	15.09.1997 - 23111	17.09.1997	01.01.1998	
34)	Özbekistan	08.05.1996	07.09.1997 - 23103	30.09.1997	01.01.1997	
35)	A.B.D.	28.03.1996	31.12.1997 - 23217	19.12.1997	01.01.1998	
36)	Beyaz Rusya	24.07.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999	
37)	Ukrayna	27.11.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999	
38)	İsrail	14.03.1996	24.05.1998 - 23351	27.05.1998	01.01.1999	
39)	Slovakya	02.04.1997	03.10.1999 - 23835	02.12.1999	01.01.2000	
40)	Kuveyt	06.10.1997	28.11.1999 - 23890	13.12.1999	01.01.1997	
41)	Rusya	15.12.1997	17.12.1999 - 23909	31.12.1999	01.01.2000	
42)	Endonezya	25.02.1997	15.02.2000 - 23965	06.03.2000	01.01.2001	
43)	Litvanya	24.11.1998	10.05.2000 - 24045	17.05.2000	01.01.2001	
44)	Hırvatistan	22.09.1997	10.05.2000 - 24045	18.05.2000	01.01.2001	
45)	Moldova	25.06.1998	25.07.2000 - 24120	28.07.2000	01.01.2001	
46)	Singapur	09.07.1999	18.07.2001 - 24466	27.08.2001	01.01.2002	(7)
47)	Kırgızistan	01.07.1999	12.12.2001 - 24611	20.12.2001	01.01.2002	
48)	Tacikistan	06.05.1996	24.12.2001 - 24620	26.12.2001	01.01.2002	
49)	Çek Cumhuriyeti	12.11.1999	15.12.2003 - 25317	16.12.2003	01.01.2004	
50)	İspanya	05.07.2002	18.12.2003 - 25320	18.12.2003	01.01.2004	
51)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003 - 25317	23.12.2003	01.01.2004	
52)	Letonya	03.06.1999	22.12.2003 - 25324	23.12.2003	01.01.2004	
53)	Slovenya	19.04.2001	23.12.2003 - 25325	23.12.2003	01.01.2004	
54)	Yunanistan	02.12.2003	02.03.2004 - 25390	05.03.2004	01.01.2005	
55)	Suriye	06.01.2004	28.06.2004 - 25506	21.08.2004	01.01.2005	
56)	Tayland	11.04.2002	08.01.2005 - 25694	13.01.2005	01.01.2006	
57)	Sudan	26.08.2001	17.09.2003 - 25232	31.01.2005	01.01.2006	
58)	Lüksemburg	09.06.2003	08.01.2005 - 25694	18.01.2005	01.01.2006	(8)
59)	Estonya	25.08.2003	04.07.2004 - 25512	21.02.2005	01.01.2006	
60)	İran	17.06.2002	09.10.2003 - 25254	27.02.2005	01.01.2006	
61)	Fas	07.04.2004	22.06.2005 - 25853	18.07.2006	01.01.2007	
62)	Lübnan	12.05.2004	17.08.2006 - 26262	21.08.2006	01.01.2007	
63)	Güney Afrika Cum.	03.03.2005	20.11.2006 - 26352	06.12.2006	01.01.2007	
64)	Portekiz	11.05.2005	15.12.2006 - 26377	18.12.2006	01.01.2007	
65)	Sırbistan-Karadağ	12.10.2005	08.08.2007 - 26607	10.08.2007	01.01.2008	(9)
66)	Etiyopya	02.03.2005	09.08.2007 - 26608	14.08.2007	01.01.2008	

67)	Bahreyn	14.11.2005	21.08.2007 - 26620	02.09.2007	01.01.2008	
68)	Katar	25.12.2001	05.02.2008 - 26778	11.02.2008	01.01.2009	
69)	Bosna-Hersek	16.02.2005	08.04.2007 - 26487	18.09.2008	01.01.2009	
70)	Suudi Arabistan *	09.11.2007	03.02.2009 - 27130 (m.)	01.04.2009	01.01.2010	
71)	Gürcistan	21.11.2007	10.02.2010 - 27489	15.02.2010	01.01.2011	
72)	Umman	31.05.2006	13.03.2010 - 27520	15.03.2010	01.01.2011	(10)
73)	Yemen	26.10.2005	13.03.2010 - 27520	16.03.2010	01.01.2011	
74)	İrlanda	24.10.2008	10.08.2010 - 27668	18.08.2010	01.01.2011	
75)	Yeni Zelanda	22.04.2010	04.07.2011 - 27984 (m.)	28.07.2011	01.01.2012	
76)	Kanada	14.07.2009	29.04.2011 - 27919 (m.)	04.05.2011	01.01.2012	
77)	İsviçre	18.06.2010	12.01.2012 - 28171	08.02.2012	01.01.2013	
78)	Brezilya	14.03.2005	12.01.2012 -28171	09.10.2012	01.01.2013	
79)	Avustralya	28.04.2010	21.05.2013 - 28653 (m.)	05.06.2013	01.01.2014	
80)	Malta	14.07.2011	27.04.2013 - 28630	13.06.2013	01.01.2014	
(1)	Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendinin 2 nci fıkrası, 11 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının uluslar arası bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereğince bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren başlayan vergilendirilme dönemleri için yürürlüğe girmiştir.					
(2)	Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Ancak söz konusu Anlaşma feshedilmiş olup, hükümleri 1.1.1990 – 31.12.2010 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemleri için uygulanmaktadır.					
(3)	Anlaşma, uçakların uluslar arası trafikte işletilmesinden sağlanan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren elde edilen gelirler üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.					
(4)	Anlaşma, hava taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile bu kazançlar için açtırılan mevduat hesabı dolayısıyla elde edilen faiz gelirleri için 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					
(5)	Anlaşmanın "Bilgi Değişimi" başlıklı 25 nci maddesini değiştiren "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Malezya Hükümeti Arasında 27 Eylül 1994 Tarihinde Ankara'da İmzalanın Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol" 17.02.2010 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 25.12.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri bu tarihten itibaren uygulanmaktadır.					
(6)	Anlaşma hükümleri müteahhik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					
(7)	Anlaşmanın "Bilgi Değişimi" başlıklı 26 ncı maddesini değiştiren "9 Temmuz 1999 Tarihinde Singapur'da İmzalanın Türkiye Cumhuriyeti ile Singapur Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol" 05.03.2012 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 07.08.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 07.08.2013 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.					
(8)	Anlaşmanın "Bilgi Değişimi" başlıklı 26 ncı maddesini değiştiren "Türkiye Cumhuriyeti ile Lüksemburg Dükalığı Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını Değiştiren Protokol" 30.09.2009 tarihinde imzalanmıştır. Söz konusu Protokol 14.07.2011 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 01.01.2012 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.					
(9)	Sırbistan ve Karadağ döneminde, 12 Ekim 2005 tarihinde imzalanmış olan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Sırbistan ve Karadağ Bakanlar Kurulu Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" hem Sırbistan hem de Karadağ açısından geçerli olup, Anlaşma hükümleri 01.01.2008 tarihinden bu yana uygulanmaktadır.					
(10)	Anlaşma, Gulf Air tarafından uluslararası trafikte hava taşımacılığı işletmesinden elde edilen kazançlar ile işletilen vasıtaların veya bunların işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					
*	"Türkiye Cumhuriyeti ile Suudi Arabistan Krallığı Arasında İki Akit Devletin Hava Taşımacılık Teşebbüslerinin Faaliyetleri Dolayısıyla Alınan Vergilerde Karşılıklı Muafiyet Anlaşması" 11.01.1989 tarihinde imzalanmıştır. Anlaşma, 09.08.1990 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 01.01.1987 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Söz konusu Anlaşma, yalnızca Akit Devletler tarafından hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergileri kapsamaktadır.					

EK 2 : TÜRKİYE’NİN İMZALADIĞI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDAKİ İŞ YERİ TESPİT SÜRELERİ

Türkiye’nin bugüne kadar imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan iş yeri tespit süreleri aşağıda yer aldığı gibidir.

İNŞAAT FAALİYETLERİNDE İŞYERİ TESPİT SÜRELERİ		
ÜLKE ADI	SÜRE	FAALİYETİN KAPSAMI
1.AVUSTURYA	6 ay	İnşaat veya montaj şantiyesi
AVUSTURYA (REVİZE)	6 ay	İnşaat şantiyesi ya da yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
2.NORVEÇ	6 ay	İnşaat veya montaj şantiyesi
NORVEÇ (REVİZE)	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
3.GÜNEY KORE	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
4.ÜRDÜN	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi
5.TUNUS	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi
6. ROMANYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi; danışmanlık hizmetleri de dahil hizmetler
7.HOLLANDA	6 ay	İnşaat şantiyesi ile montaj, yapım veya kurma projesi
8.PAKİSTAN	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
9.İNGİLTERE	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi
10.FİNLANDİYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
FİNLANDİYA (REVİZE)	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri
11. K.K.T.C	6 ay	İnşaat, yapım, onarım, montaj şantiyesi veya projesi
12. FRANSA	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi
13. ALMANYA (FESHEDİLEN)	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
ALMANYA (YENİ)	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri; Danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedarikleri
14. İSVEÇ	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
15. BELÇİKA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ve bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
16. DANİMARKA	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projesi
17. İTALYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya montaj projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri ile danışmanlık hizmetleri de dahil hizmetler
18. JAPONYA	6 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım, montaj veya kurma projesi ve bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
19. B.A.E	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapı veya tesis projesi
20. MACARİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım, kurma veya montaj projesi
21. KAZAKİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim hizmetleri veya doğal kaynakların çıkarılmasında kullanılan tesisler; ile danışmanlık hizmetleri de dahil ifa edilen hizmetler
22. MAKEDONYA	24 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
23. ARNAVUTLUK	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya montaj projesi

24. CEZAYİR	6 ay	İnşaat şantiyesi ile yapım veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri ile danışmanlık hizmetleri de dahil ifa edilen hizmetler
25. MOĞOLİSTAN	24 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
26. HİNDİSTAN	6 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri
27. MALEZYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
28. MISIR	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
	6 ay	Danışmanlık hizmetleri de dahil ifa edilen hizmetler
29. Ç.H.C	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapı, montaj veya tesis projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
30. POLONYA	12 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım veya kurma projesi
31. TÜRKMENİSTAN	45 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
32. AZERBAYCAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
33. BULGARİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
34. ÖZBEKİSTAN	36 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
35. A.B.D	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
36. BEYAZ RUSYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
37. UKRAYNA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
38. İSRAİL	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
	6 ay	Danışmanlık hizmetleri
39. KUVEYT	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
40. RUSYA	18 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
41. SLOVAKYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma projesi veya montaj projesi
42. ENDONEZYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri de dahil hizmetler
43. LİTVANYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
44. HIRVATİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapı, montaj veya tesis projesi veya gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri
45. MOLDOVA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
46. SİNGAPUR	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi; danışma ve gözetim hizmetleri de dahil hizmet tedariki
47. KIRGIZİSTAN	15 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim hizmetleri
	12 ay	Danışmanlık hizmetleri
48. TACİKİSTAN	24 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri
49. ÇEK CUMHURİYETİ	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri;
	6 ay	Danışma veya yönetim hizmetleri de dahil hizmet tedariki
50. BANGLADEŞ	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi
51. LETONYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
52. İSPANYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ya da bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri

53.SUDAN	18 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
54.SLOVENYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
55.SURİYE	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
56.YUNANİSTAN	10 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
	6 ay	12 aylık dönemde toplam 6 ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden danışmanlık hizmetleri de dahil mesleki hizmet tedarikleri
57.TAYLAND	12 ay	İnşaat şantiyesi veya yapım projesi
	6 ay	Kurma veya montaj projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri; danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri
58.LÜKSEMBURG	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
59.ESTONYA	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri
60. İRAN	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
61. FAS	10 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
62. LÜBNAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
	9 ay	Danışmanlık hizmetleri
63. GÜNEY AFRIKA C.	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri.
64. PORTEKİZ	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri.
65. SIRBİSTAN VE KARADAĞ	18 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
66. ETİYOPYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
67. BAHREYN	9 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
68. KATAR	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
69. BOSNA HERSEK	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri.
70. SUUDİ ARABİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri
	6 ay	Danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri
71. GÜRCİSTAN	12 ay	İnşaat şantiyesi ya da yapım veya kurma projesi
72. UMMAN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
73. YEMEN	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi
74. İRLANDA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
75. YENİ ZELANDA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri
76. KANADA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri ile danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri
77. İSVİÇRE	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri
78. BREZİLYA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi
79. AVUSTRALYA	6 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri; Önemli ekipmanların kullanılması
80. MALTA	12 ay	İnşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri;
	6 ay	Danışmanlık hizmetleri dahil hizmet tedarikleri

EK 3 : TÜRKİYE'NİN İMZALADIĞI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDAKİ TEMETTÜLERE İLİŞKİN TEVKİFAT ORANLARI

Türkiye'nin bugüne kadar imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan temettülere ilişkin tevkifat oranları aşağıda yer aldığı gibidir.

TEMETTÜLER ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE ALINACAK VERGİ ORANLARI			
TARAF DEVLET	SERMAYE PAYI (%)	VERGİ ORANI (%)	
1. AVUSTURYA	En az 25 ise	25	
	Tüm diğer durumlarda	35	
AVUSTURYA (REVİZE)	Türkiye için;	5	
	a) En az 25 ise (Avusturya'da vergiden istisna edilmesi koşuluyla)		
	b) Tüm diğer durumlarda	15	
	Avusturya için;	5	
	a) En az 25 ise		
	b) Tüm diğer durumlarda	15	
2. NORVEÇ	En az 25 ise	Türkiye'de	25
		Norveç'de	20
	Tüm diğer durumlarda	Türkiye'de	30
		Norveç'de	25
NORVEÇ (REVİZE)	En az 20 ise		5
	Norveç yönünden Devlet Emeklilik Fonu ,Türkiye yönünden Sosyal Güvenlik Fonu tarafından elde edilmesi durumunda		5
	Tüm diğer durumlarda		15
3. GÜNEY KORE	En az 25 ise		15
	Tüm diğer durumlarda		20
4. ÜRDÜN	En az 25 ise		10
	Tüm diğer durumlarda		15
5. TUNUS	En az 25 ise		12
	Tüm diğer durumlarda		15
6. ROMANYA	Tüm durumlarda		15

7. HOLLANDA (I)	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
8. PAKİSTAN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
9. İNGİLTERE	En az 25 ise (Oy hakkının)	15
	Tüm diğer durumlarda	20
10. FİNLANDİYA	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
FİNLANDİYA (REVİZE)	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
11. K.K.T.C.	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
12. FRANSA	En az 10 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
13. ALMANYA (FESHEDİLEN)	En az 10 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
ALMANYA (YENİ)	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
14. İSVEÇ	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
15. BELÇİKA (II)	En az 10 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
16. DANI MARKA	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
17. İTALYA	Tüm durumlarda	15
18. JAPONYA (III)	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15

19. B.A.E (IV)	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	12
20. MACARİSTAN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
21. KAZAKİSTAN	Tüm durumlarda	10
22. MAKEDONYA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10
23. ARNAVUTLUK	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
24. CEZAYİR	Tüm durumlarda	12
25. MOĞOLİSTAN	Tüm durumlarda	10
26. HİNDİSTAN	Tüm durumlarda	15
27. MALEZYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
28. MISIR	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
29. ÇİN HALK CUMHURİYETİ	Tüm durumlarda	10
30. POLONYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
31. TÜRKMENİSTAN	Tüm durumlarda	10
32. AZERBAYCAN	Tüm durumlarda	12
33. BULGARİSTAN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
34. ÖZBEKİSTAN	Tüm durumlarda	10

35. A.B.D	En az 10 ise (Oy hakkının)	15
	Tüm diğer durumlarda	20
36. BEYAZ RUSYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
37. UKRAYNA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
38. İSRAİL	Tüm durumlarda	10
39. SLOVAKYA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10
40. KUVEYT	Tüm durumlarda	10
41. RUSYA	Tüm durumlarda	10
42. ENDONEZYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
43. LİTVANYA	Tüm durumlarda	10
44. HIRVATİSTAN	Tüm durumlarda	10
45. MOLDOVA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
46. SİNGAPUR (V)	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
47. KIRGIZİSTAN	Tüm durumlarda	10
48. TACİKİSTAN	Tüm durumlarda	10
49. ÇEK CUMHURİYETİ	Tüm durumlarda	10

50. İSPANYA	Türkiye için ;	5
	a) En az 25 ise (5inci fıkrada belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülardan)	
	b) Tüm diğer durumlarda	15
	İspanya için ;	5
	a) En az 25 ise	
b) Tüm diğer durumlarda	15	
51. BANGLADEŞ	Tüm durumlarda	10
52. LETONYA	Tüm durumlarda	10
53. SLOVENYA	Tüm durumlarda	10
54. YUNANİSTAN	Tüm durumlarda	15
55. SURİYE	Tüm durumlarda	10
56. TAYLAND	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
57. LÜKSEMBURG	Türkiye için ;	10
	a) En az 25 ise	
	b) Tüm diğer durumlarda	20
	Lüksemburg için ;	5
	a) En az 25 ise	
b) Tüm diğer durumlarda	20	
58. SUDAN	Tüm durumlarda	10
59. ESTONYA	Tüm durumlarda	10
60. İRAN	En az 25 ise	15
	Tüm diğer durumlarda	20
61. FAS	En az 25 ise	7
	Tüm diğer durumlarda	10
62. LÜBNAN	En az 15 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15

63. GÜNEY AFRİKA CUMHURİYETİ	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
64. PORTEKİZ	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
65. SIRBİSTAN VE KARADAĞ	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
66. ETİYOPYA	Tüm durumlarda	10
67. BAHREYN	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
68. KATAR	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
69. BOSNA HERSEK	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
70. SUUDİ ARABİSTAN (VI)	En az 20 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	10
71. GÜRCİSTAN	Tüm durumlarda	10
72. UMMAN	En az 15 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
73. YEMEN	Tüm durumlarda	10
74. İRLANDA	Türkiye için ;	5
	a) En az 25 ise (Oy hakkının) (5inci fıkrada belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerden)	
	b) En az 25 ise	
	c) Tüm diğer durumlarda	15
	İrlanda için ;	5
	a) En az 25 ise (Oy hakkının)	
b) Tüm diğer durumlarda	15	

75. YENİ ZELANDA	En az 25 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
76. KANADA	En az 10 ise (Oy hakkının)	15
	Tüm diğer durumlarda	20
77. İSVİÇRE	En az 20 ise	5
	Tüm diğer durumlarda	15
78. BREZİLYA	En az 25 ise	10
	Tüm diğer durumlarda	15
79. AVUSTRALYA (VII)	Türkiye için;	5
	En az 25 ise (Türkiye'de tam oranlı Kurumlar Vergisine tabi tutulan kazançlar üzerinden ödenen temettüleri)	
	Avustralya için;	5
	En az 10 ise (Oy hakkının)	
Tüm diğer durumlarda (her iki ülke için)	15	
80. MALTA (VIII)	Türkiye için;	10
	En az 25 ise	
	Tüm diğer durumlarda	15
	Malta için;	İstisna Bazı durumlarda 15

(I) Protokol hükümlerine göre; 10. maddenin 2.fıkrasının a) bendi hükümlerinden sapma olarak Hollanda'da iştirak kazançları uygulandığı sürece vergi oranı azami Hollanda'da % 5, Türkiye'de % 10 olacaktır.

(II) Protokol hükümlerine göre Belçika'da azami % 5, Türkiye'de %10 olarak uygulanacaktır.

(III) Protokolde belirtilen şartlarla vergi oranları Türkiye'de sırası ile %15 ve %20 olarak uygulanacaktır.

(IV) Temettü elde edenin diğer Akit Devletin Hükümeti veya tamamı diğer Akit Devlete veya politik alt bölümlerine, mahalli idarelerine ait bir kamu kuruluşu ait olması halinde % 5 uygulanacaktır.

(V) Singapur mukimi bir şirket tarafından bir Türkiye mukimine ödenen temettüleri yürürlükteki Singapur mevzuatına göre vergiye tabi tutulmayacaktır.

(VI) Temettünün gerçek lehdarı Merkez Bankası veya tamamı devlete ait bir tüzel kişi ise %5 uygulanacaktır.

(VII) Protokol hükümlerine göre; 10 uncu maddenin 2 nci fıkrasının (a)(ii) bendinde belirtilen oran sınırlamasına bakılmaksızın, temettülerin Avustralya'da vergiye tabi tutulması durumunda, Türkiye bu temettüler üzerinden %15'i aşmayacak oranda vergi alabilir. 10 uncu maddenin 4 üncü fıkrasının (a) bendinde belirtilen oran sınırlamalarına bakılmaksızın, Türkiye'de mukim bir işyerine atfedilebilen kazançlar Avustralya'da vergiye tabi tutulursa, Türkiye, bu kapsamdaki tutarlar üzerinden %15'i aşmayacak oranda vergi alabilir.

(VIII) 10 uncu maddenin 2 (b) bendi hükmüne göre, dağıtılan kazançlar, Malta'da endüstriye yapılan yardımları düzenleyen hükümler uyarınca şirketin yardım aldığı yıla ait gelir veya kazançlardan oluşuyorsa, yardım alan şirket, ilgili tarhiyat yılı için Malta vergisine tabi olan gelire ilişkin Malta vergi makamlarına vergi beyanamesi ve muhasebe kayıtlarını sunması koşuluyla, dağıtılan kazançlar üzerinden alınacak Malta vergisi, bu kazançların gayrisafı tutarının %15'ini aşmayacaktır.

KAYNAKÇA :

- A. Murat YILDIZ, "2011 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2012,
- A. Murat YILDIZ, "Soru ve Tablolara 6111 Sayılı Torba Kanundan Çıkan Mali Af", Ankara SMMM Odası Yayını, Mart 2011,
- A. Murat YILDIZ, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Yıldız Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim Yayını, Nisan 2011,
- A. Murat YILDIZ, "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu", Ankara SMMM Odası Yayını, Aralık 2010,
- A. Murat YILDIZ "İştirak Hisseleri ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna " Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:344.
- A. Murat YILDIZ "Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlar Üzerinden Yapılacak Stopaj" Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:365.
- A. Murat YILDIZ, " OHAL ve K.Ö.Y. 'de İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi Amacıyla Yapılan Vergi Düzenlemeleri ", Diyalog Dergisi, Mayıs 1998.
- A. Murat YILDIZ "GVK' nun 94/6-b Bendine Göre Yapılacak Tevkifatın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi " Yaklaşım Dergisi, Sayı:112.
- A. Murat YILDIZ "2002 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu" Ankara SMMO Yayını Şubat 2003.
- A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu-I" Yaklaşım Dergisi, Sayı:99.
- A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, "Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu-2" Yaklaşım Dergisi, Sayı:100.
- A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, "Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesine Yönelik Esaslar – I" Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:341.
- A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, "Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesine Yönelik Esaslar – 2" Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:342.
- A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, " Kurumlar Vergisi Rehberi 2000 " Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:151, Nisan 2001, Özel Ek.
- A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, " Kurumlar Vergisi Rehberi 2001 " Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:163, Nisan 2002, Özel Ek.
- A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, " Kurumlar Vergisi Rehberi 2002 " Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:175, Nisan 2003, Özel Ek.
- A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, " Kurumlar Vergisi Rehberi 2003 " Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:187, Nisan 2004, Özel Ek.
- A. Murat YILDIZ - Tahir ERDEM, "Bireysel Emeklilik Sisteminin Tanıtılması ve Vergisel Boyutu-II" Yaklaşım Dergisi, Sayı:109.
- A. Murat YILDIZ – Emre KARTALOĞLU, "Yeminli Mali Müşavir Tasdiğinin Zorunlu Olduğu Yeniden Değerleme İşlemi ve İstisnalar İle Tasdik Mecburiyetinin Vergisel Yansımaları", Diyalog Dergisi, Nisan 2002.

- A. Murat YILDIZ - Cem YILDIZ, "Maliyet Bedeli Artırımı Uygulaması İle KVK Geçici 28. Madde Uygulamasının Sağladığı Vergisel Avantajlar Yönünden Karşılaştırılması " Yaklaşım Dergisi, Sayı:92.
- A.Murat YILDIZ – M. Aykut KELEÇİOĞLU – İrfan VURAL, "Kooperatifler İçin Vergi Rehberi", Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2006.
- A. Murat YILDIZ – Serdar GÜMÜŞAY, " Menkul Kıymet Yatırım Fonu katılma Belgelerinden Kâr Payı Elde Eden Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi" Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:383.
- Bünyamin ÖZTÜRK – Mustafa ÖZER, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Sf. 191- 201, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan 2002.
- Emre KARTALOĞLU, "5024 ve 5228 Sayılı Kanunlar Sonrasında Amortisman Ayırma Yöntemleri ve Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi", E-Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005, Sayfa:410
- İrfan VURAL "Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu" Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ocak 2009.
- İrfan VURAL "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 212, Mayıs 2006
- İrfan VURAL "Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanmanın Tercihi ve İstisnanın Uygulanması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 213, Haziran 2006
- İrfan VURAL – Tufan SEVİM "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Örtülü Sermaye", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 217, Ekim 2006
- İrfan VURAL "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 159, Mart 2006.
- İrfan VURAL "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Yapılacak Kurumlar Vergisi Kesintisi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 211, Nisan 2006
- İrfan VURAL, "Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyeti", Sirküler Rapor, TÜRMOB Yayınları, Ankara, Eylül 2007.
- İrfan VURAL "Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi" Gelirler Kontrolörleri Derneği, Vergi Sorunları Dergisi Eki, Nisan 2012
- İrfan VURAL "Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi" Gelirler Kontrolörleri Derneği, Vergi Sorunları Dergisi Eki, Nisan 2013
- İrfan VURAL "Şirketlere Yönelik 25 Farklı Kurumlar Vergisi Teşviki" Capital Dergisi Eki, Nisan 2013
- Serdar GÜMÜŞAY, "Kesinti Yolu İle Ödenen Vergilerin İadesi, Diyalog Dergisi", Nisan 2005
- Türkiye Cumhuriyeti Vergi Kanunları, Genel Tebliğler ve Özelgeler