



ANKARA  
SERBEST MUHASEBECİ  
MALİ MÜŞAVİRLER ODASI



# KURUMLAR VERGİSİ BEYANINDA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

**Alper ASLIHAK**

Yeminli Mali Müşavir  
H.Ü. Öğretim Görevlisi

## 1. Sermaye şirketleri,

- *Anonim Şirketler,*
- *Limited Şirketler,*
- *Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler,*
- *Benzer nitelikteki yabancı kurumlar.*
- *Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar*

## 2. Kooperatifler,

## 3. İktisadi kamu kuruluşları,

## 4. Dernek veya vakıflara ait **iktisadi işletmeler,**

## 5. İş ortaklıkları

# İktisadi İşletme Oluşmayan Durumlar

## Md Geçici 2:



1.1.2008-31.12.2025 tarihleri arasında;

a. **Dernek veya vakıflarca** elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında **kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar,**

b. Milli Eğitim Bakanlığına bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki **uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler,**

dolayısıyla **iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz.**



# Vakfın Eurobond Alım Satım Faaliyeti İktisadi İşletme Oluşturur Mu?



- Vakfın nakit varlıklarının bir kısmının, vakıf amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, **devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden**, vakfa bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Bu durumda, eurobond faiz geliri ve bu kıymetlerin elden çıkartılmasından elde edilen kazançlar beyana konu edilmeyecektir.
- Ancak, vakfın nakit varlıklarıyla **müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta** menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunulması ve sadece bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi halinde, bu faaliyet dolayısıyla vakfa bağlı iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir.

İVDB'nin 04.08.2020 tarih ve 567732 sayılı özelgesi



# Kooperatiflerde Muafiyet

## Md. 4/k



7061 sayılı Kanunun 88 inci maddesiyle eklenen ve 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren parantez içi hüküm ile ;

- Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle **kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme** oluştuğunun kabul edileceği, (Tek bir iktisadi işletme)
- Ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve **kooperatif tarafından tutulan defterlere**, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.

# İş Ortaklığında Zarar Mahsubu ve Tevkif Yoluyla Ödenen Vergiler



- Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi **iş ortaklarının zararları** için de geçerlidir.

1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği

- Kurumlar vergisi mükellefi olan **iş ortaklığınıza ait tevkif yoluyla ödenen vergilerin** iş ortaklığınızın kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu sonunda kalan iade alacağının, talebinizin bulunması halinde Ortaklığınızın muaccel hale gelmiş başka vergi borçlarına mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

İVDB'nin 15.02.2019 tarih ve 148134 sayılı özelgesi



# Kurumlar Vergisi Matrahının Tespiti İle İlgili Unsurlar



## GİDERLER

- **İndirilecek Giderler**  
GVK md 40, KVK md 8, Diğ. Kanunlar
- **Kabul Edilmeyen Giderler**  
KVK md 11, Diğer Kanunlar

## İSTİSNALAR

- KVK md 5, 5/A, 5/B
- Diğer Kanunlar

## ZARAR MAHSUBU

- KVK md 9

## İNDİRİMLER

- KVK md 10
- Diğer Kanunlar

# Kurumlar Vergisi Matrahının Tespiti İle İlgili Unsurlar



YILLARA YAYGIN  
İNŞAAT İŞLERİ

- GVK md 42 - 44

İNDİRİMLİ KURUMLAR  
VERGİSİ

- KVK md 32/ A

UYUMLU MÜKELLEFLERE  
VERGİ İNDİRİMİ

- GVK mük. Md 121

ÖRTÜLÜ SERMAYE,  
TRANSFER  
FİYATLANDIRMASI

- KVK md 12, 13



# **Giderler ve Sair Hususlar**

# GVK'ya Göre İndirilecek Giderler

## md. 40



- Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan **genel giderler**.
- **Çalışanların** yiyecek, giyecek, sigorta prim vb. giderleri.
- **İşle ilgili** zarar-zıyan ve tazminatlar.
- Seyahat ve ikamet giderleri.
- Taşıt giderleri. (**% 70**)
- **Aynı** vergi, resim ve harçlar.
- Amortismanlar.
- İşveren sendikalarına ödenen aidatlar.
- **Bireysel emeklilik** sistemine ödenen katkı payları.
- **Gıda bankacılığı** faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddeleri.



# KVK'ya Göre İndirilecek Giderler

## md. 8



- 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.

# KVK Uyarınca Kabul Edilmeyen İndirimler

## md. 11



- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları ile vergi cezaları ve gecikme zamları,
- Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar,
- Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminat giderleri,
- ...



# Diğer Kanunlara Göre İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler



- Otomobil, Motosiklet, Arazi taşıtları, Kaptıkaçtı vb. için ödenen MTV ve buna bağlı cezalar ile gecikme zamları gider olarak kabul edilmez. (MTVK Md 14)
- Özel İletişim ve Şans Oyunları Vergileri gider yazılamaz. (Gider Ver. Kanunu Md 39) (Danıştay 3. Dairesinin 22/10/2020 tarih ve K:2020/4086 sayılı Kararı)
- Ödeme kaydedici cihazlar için % 100'e kadar amortisman oranı uygulanır. Amortisman ayırma imkanı bulunmayanlar, alış bedelinin tamamını gider yazabilirler. (3100SK Md 7)

# Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler



- Önceki yıllarda kıdem tazminatı karşılıkları hesabı karşılığında KKEG yazılmış olan ve bu dönemde **ödenen Kıdem Tazminatı Ödemeleri**,
- Önceki dönemlerde ödenmemiş olması nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan **SGK Primlerinden bu dönemde ödenenler**,
- Önceki dönemlerde KKEG olarak dikkate alınmış **Konusu Kalmayan Karşılık Gelirleri**,
- Gider yazılmamış olan ve beyanname verme tarihinden önce genel kurulca onaylanan **Personele Temettü İkramiyeleri**,
- **Binek otomobillerin** satışı halinde, gider kısıtlaması nedeniyle daha önce **KKEG olarak dikkate alınan amortismanlar**
- ...

- Devlet hakkının ödendiği dönemde gider yazılması
- Hakedişe bağlı işler, geliri sonradan netleşen işler
- Telefon, elektrik, su, doğalgaz faturalarının ödendiği dönemde gider yazılması
- Yargı kararı neticesinde, geçmiş dönemlere yönelik olarak ödenen giderler ve ortaya çıkan gelirler
- SGK primlerinin ödendiği tarihte gider yazılması (Ocakta ödenenler hariç)
- Kıdem tazminatının fiilen ödeme tarihinde gider yazılması



# Binde 5 Götürü Gider

## GVK 40-1



İhracat, uluslararası taşımacılık, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve faaliyetlerinde bulunanlar,

Bu faaliyetlerden **döviz olarak** elde ettikleri hasılatın binde 5'ini aşmamak şartıyla götürü gider indirimi hakkından yararlanabilirler.

- Yurt dışında döviz cinsinden elde edilen hasılatın kambiyo mevzuatı gereğince **yurda getirilme şartı aranmamaktadır**.
- Dar mükellefiyete tabi yabancı ulaştırma kurumları bu uygulamadan yararlanamaz.
- **İhraç kaydıyla** mal tesliminde bulunanlar, götürü gider uygulamasından yararlanamaz.
- Bu indiriminden yararlanabilmek için bent kapsamındaki belgesiz giderlerin **dönem içinde kanuni defterlere kaydedilmesi** gerekmekte olup, doğrudan beyanname üzerinde indirim doğru değildir.

# Vadeli Mevduat Hesaplarının Değerlenmesi (Stopajların Mahsubu)



## KVK 1 Seri Numaralı Genel Tebliği (34.8)

- Vadesi değerlendirme gününden (31 Aralık 2020) sonra, ancak **beyanname verme tarihinden önce** dolan mevduat hesaplarında kıst olarak hesaplanıp gelir yazılan işlemiş faizlere isabet eden gelir vergisi stopajı mahsuba konu edilebilecektir.
- Vadesi **beyanname verme süresinden sonra** (30 Nisan 2021) dolan mevduat hesaplarında ise stopajın tamamı faiz ödemesinin yapıldığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergilerden yapılacaktır.



# Duran Varlıklara Değerleme Raporuna Göre Yeniden Değerleme Yapılması



- “Aktife kayıtlı bulunan fabrika binasının bilanço değerine herhangi bir şekilde yeniden değerlendirilmesi halinde **bu işlemin vergi usul mevzuatı açısından değerlendirme işlemi olarak kabul edilmesi mümkün değildir.**
- Öte yandan, bilançonun aktifinde yer alan fabrika binasının değerinin Asliye Ticaret Mahkemesi veya gayrimenkul değerlendirme şirketlerince vb. şekilde yeniden tespit edilmesi halinde ortaya çıkan farkların **bilançonun dipnotlarında sadece bilgi amaçlı gösterilmesi mümkün bulunmaktadır.**
- Yukarıdaki açıklamalara göre, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi esas olup, piyasa fiyatıyla değerlendirme yapılamayacağından, değerlendirme sonucu **sermayeye ilavesi gereken bir fonun ortaya çıkması da söz konusu olamayacaktır.”**

İVDB'nin 25/8/2011 tarih ve 1358 sayılı özelgesi



## Sabit Kıymet Alımı ve Yatırımlar Dolayısıyla Doğan Kredi Faizleri ve Kur Farkları (163 ve 334 VUK GT)



Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin **faiz giderleri** ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan **kur farklarının**;

- Aktifleştirme tarihine **(31 Aralık) kadar** olan kısmının **maliyete intikal ettirilmesi**, Aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan **gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması** gerekmektedir.
- **Lehe oluşan kur farklarının da** aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının **maliyetten düşülmesi**, sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmesi gerekecektir.
- **Seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa**, sonraki dönemlerde o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir.

# Finansman Gider Kısıtlaması

GVK Md 41/9, KVK Md 11/i



- **Finansman giderleri:** Yabancı kaynağın **kullanım süresine bağlı olarak doğan** her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurları (**Tebliğ Taslağı**)
- Finansman gideri olarak değerlendirilen harcamaların; (**dönem sonu**) yabancı kaynakların (**dönem sonu**) **öz kaynak toplamını** aşan tutarına isabet eden kısmının %10'u gider olarak indirim konusu yapılamayacaktır.
- Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri finansman gider kısıtlaması hükümlerine tabi değildir.



# Finansman Gider Kısıtlaması

GVK Md 41/9, KVK Md 11/i



- Zorunlu veya isteğe bağlı olarak **yatırım maliyetine eklenen** faiz ve benzeri ödemeler sınırlamaya tabi olmayacaktır.
- **Geçici vergi** dönemlerinde de uygulaması yapılacaktır.
- **Ortakların veya grup şirketlerinden yapılan** borçlanmalar da yabancı kaynak olarak dikkate alınacaktır.

## Örnek:

Özsermaye:	7.000.000,00 TL
Yabancı Kaynak:	10.000.000,00 TL
Özsermayeyi Aşan Borç:	3.000.000,00 TL (% 30)
Finansman Gideri:	500.000,00 TL
İsabet Eden Finansman Gideri:	150.000,00 TL (% 30)
KKEG:	15.000,00 TL (% 10)



# Finansman Gider Kısıtlaması

## 19 nolu Tebliğ Taslağı



- 1/1/2021 tarihinden önce alınan borçlar uygulamaya dahildir. Ancak, tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği 2020 yılı kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olan finansman giderleri kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır.
- 2, 3, 4. Geçici vergi döneminde şartların ilk defa oluşması halinde, önceki geçici vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak düzeltme beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.
- Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan finansman giderleri finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında dikkate alınmayacaktır.

# Finansman Gider Kısıtlaması

## 19 nolu Tebliğ Taslağı



- Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi **herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan** giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir.
- Kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen BSMV gibi bir **yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan** gider ve maliyet unsurları gider indirimi kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacaktır.
- Yabancı kaynak kullanımından doğan **kur farkı giderleri** 2021 yılı kazancının tespiti de dahil olmak üzere döviz kurlarındaki değişim dikkate alınarak hesaplanan **gerçek tutarları ile** gider indirimi kısıtlamasına konu edilecektir.



# Finansman Gider Kısıtlaması

## 19 nolu Tebliğ Taslağı



- Finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün değildir.
- İşletmede kullanılma ifadesi, Köprü krediler?
- Yıllara sari işlerde işin bitiminde uygulama yapılacaktır.
- Adi ortaklıkta ortaklar hisseleri oranında KKEG olarak dikkate alacaklardır.
- KDVK 30/d?



# Binek Otomobil Giderlerine Kısıtlama

## GVK Md. 40, 68



Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek araçlar hariç olmak üzere;

- Binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla **% 70'i**,
- Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin her birine ilişkin aylık **kira bedelinin 5.500 TL'ye kadarlık kısmı** (2021 için 6.000 TL),
- Binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla **140.000 TL'ye** kadarlık kısmı (2021 için 150.000 TL),

ticari kazancın ve mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

# Binek Otomobil Giderlerine Kısıtlama

## GVK Md. 40, 68



### Amortisman uygulaması:

- Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç **ilk iktisap bedeli 160.000 TL**'yi (2021 için 170.000 TL),
- Söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin **ikinci el olarak iktisap edildiği** hallerde, amortisman tabi tutarı **300.000 TL**'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı (2021 için 320.000 TL),

ticari kazancın ve mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

# Binek Otomobil Giderlerine Kısıtlama

## GVK Md. 40, 68



- Binek otomobil ifadesinden Türk Gümrük Tarife Cetvelinin **87.03** pozisyonunda yer alan motorlu taşıtların anlaşılması gerekmektedir.
- **Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere** ilişkin yapılan aylık kira ödemeleri için kısıtlama söz konusu olmayacaktır. Ancak **faiz** ödemeleri kısıtlamaya tabidir.
- **Binek otomobillerinin satışı halinde**, ilgili yıllarda KKEG olarak dikkate alınan amortismanların toplamı; gelir veya kurumlar beyannamesinde “Diğer İndirimler” satırında gösterilmek suretiyle **kazanç** üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.



# Mali Sorumluluk Sigorta Primlerinin Gider Yazılması



- “Bu hüküm ve açıklamalara göre, meslek mensupları tarafından, mesleki faaliyetlerini ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatların karşılanması amacıyla yaptırılan mesleki sorumluluk sigortalarına ilişkin ödemelerin, **mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine yönelik bir gider olarak kabul edilmesi** ve serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.
- Buna göre, mesleki sorumluluk sigortasına yönelik yaptığınız ödemeleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapmanız mümkün bulunmaktadır.”

AVDB'nin 30.12.2020 tarihli ve 367714 sayılı Özelgesi

# Bağımsız Denetim ve Diğer Online Eğitim Giderleri



- ...
- Diğer taraftan, **online eğitim** (hukuk, **bağımsız denetim**, office programları) giderleri Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu eğitimler için yapılan ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde **gider olarak hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.**
- Ancak, söz konusu eğitim giderlerinin anılan Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan şartların taşınması halinde, **yıllık beyanname üzerinden indirim** konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

• ...

Rize Defterdarlığının 08.12.2020 tarihli ve 28855 sayılı Özelgesi



## Mali Müşavirler Tarafından Arşiv Olarak Kullanılan Mesken İçin Amortisman Ayrılıp Ayrılamayacağı



- Mali müşavirlik mesleğinin serbest meslek faaliyeti olması ve bu mesleğin mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanması ve şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yürütülmesi gerektiğinden, **serbest meslek erbabının iş yerine ilave olarak şube açması mümkün bulunmamaktadır.**
- Buna göre, serbest meslek faaliyetinizi daha önce satın aldığınız ofisinizde yürütmeniz nedeniyle, evrak arşivi olarak kullanılmak üzere satın aldığınızı belirttiğiniz ikinci bir meskenin de iş yeriniz olarak kabul edilmesi ve bu mesken için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre **amortisman ayırmak suretiyle serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.**

İVDB'nin 31.03.2020 tarih ve E.322856 sayılı özelgesi



# Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri



- ✓ İşin konusu **inşaat onarım veya dekapaj** işi olmalıdır.
- ✓ İşin, başkaları hesabına ve **taahhüde bağlı** olarak yapılması gerekmektedir.
- ✓ İşin, **birden fazla takvim yılına sirayet etmesi** gerekmektedir.
- Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde **kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak**, o yıl beyannamesinde gösterilir.
- **Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve** her ne nam ile olursa olsun elde edilen **hasılat**, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.
- Bitim tarihinden sonra **tevkifat** yapılmaz.
- **Müşterek giderler ve amortismanların** GVK 43. md gereğince dağıtılması gerekir.

# İşin Başlangıç ve Bitiş Tarihi



## İşin başlangıç tarihi;

- Yapılan sözleşmede yapılacak işin **yer teslimi** öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih,
- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen **işin başlangıç tarihi**,
- Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise **sözleşme tarihi**,

## İnşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi;

- Geçici ve kesin kabule tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren **tutanağın onaylandığı tarih**,
- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde **işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir**.

# Geçici Kabule Tabi İşler Hangileri?



İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 20.05.2015 tarihli tamimi:

- Geçici ve kesin kabule tabi işler ile tabi olmayan işler ayrımının ihale konusu işin Kamu İhale Kanunu kapsamında yayımlanan **Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliğine tabi idarelerce ihale edilip edilmediğine göre** yapılacağı,
- **Yönetmeliğe tabi olmayan işlerde** taraflarca geçici/kesin kabul usulü seçilse ve bu usule göre geçici kabul tutanağı düzenlense dahi, bu tutanak esas alınarak işlem yapılmayacağı, **işin fiili bitim tarihini tevsik eden belgelerin**, işe ait kar/zararın beyan edileceği dönem ve stopaj uygulamaları bakımından esas alınacağı,



## Sözleşmesi Uyarınca Başladığı Yılda Bitmesi Gerekirken İşin Sonraki Yılda da Devam Etmesi



18 sıra numaralı Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Tebliği ve özelgelere göre, sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarma işinin, her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyerek ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşması halinde;

- Ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten,
- Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise, ertesi takvim yılı başından itibaren ödenecek istihkak (hakediş) bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.
- Daha önce kesinti yapılmaksızın ödenmiş hakedişler için ayrıca kesinti yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

# Yıllara Yaygın İşlerde Kur Farkları ve Faiz



- Döviz üzerinden düzenlenen hakedişlerde, **hakedişin onay tarihi veya fatura tarihi ile ödeme tarihi arasında kur artışından** kaynaklanan fazla ödemeler yıllara sari inşaat işi ile ilgili olduğundan, istihkak tutarına dahil edilmesi ve bu **kur farkları üzerinden de tevkifat yapılması** gerekmektedir.
- Şirketinizin taahhüt ettiği yıllara sari inşaat işi nedeniyle elde ettiği **hakedişlerin bankalarda değerlendirilmesi** sonucunda ortaya çıkan kur farkları, faiz ve repo gelirlerinin, yıllara sari inşaat işi ile ilişkilendirilmemesi gerekmekte olup bu gelirlerin tahakkuk ettiği ilgili dönemler itibarıyla **kurum kazancının tespitinde dikkate alınması** gerekmektedir.

İVDB'nin 15.02.2018 tarih ve 158888 sayılı özelgesi

# Zarar Dahi Olsa İndirilebilecek İstisna ve İndirimler



- İştirak kazançları istisnası
- Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği istisnası
- Emisyon primi istisnası
- Yurt dışı inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet istisnası
- Eğitim, öğretim ve rehabilitasyon merkezlerine yönelik istisna
- Yurt dışı iştirak kazançları ve şube kazançları istisnası
- İştirak hisseleri ve taşınmaz satış kazancı istisnası
- TUGS'ne kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrine ilişkin kazançlar
- Teknoloji geliştirme bölgelerinden sağlanan kazançlar
- Serbest bölge kazanç istisnası
- Diğerleri...



# Kazancın Bulunması Halinde İndirilebilecek İstisna ve İndirimler



- Risturn İstisnası
- Bağış ve Yardımlar
- Sponsorluk Harcamaları
- İşletme Bünyesinde Ar-Ge İndirimi (5746 SK Md 3/A) (Endekslenerek Devredilebilir)
- Ar-ge indirimi (5746 SK Md 3) (Endekslenerek Devredilebilir)
- Yatırım İndirimi İstisnası (Endekslenerek Devredilebilir)
- Eğitim, Sağlık ve Diğer Bazı Hizmetlere ilişkin indirim
- Diğerleri...

# **İstisnalar**

# İstisnalar



- a- **İştirak kazançları istisnası**
- b- Yurt dışı iştirak kazançları istisnası
- c- A.Ş.'lerin yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası
- ç- **Emisyon primi kazancı istisnası**
- d- Yatırım fon ve ortaklıkları kazançlarına ilişkin istisna
- e- **Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası**
- f- Bankalara veya TMSF'ye borçlu kurumlara tanınan istisna
- g- Yurt dışı şube kazançları
- h- **Yurt dışı inşaat, onarım işlerinden sağlanan kazançlarda istisna**
- ı- Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerine ilişkin istisna
- i- Risturn istisnası
- j- **Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlara ilişkin istisna**
- k- Kira sertifikası ihracı amaçlıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlara ilişkin istisnası
- Yabancı fon kazançları istisnası (KVK md.5/A)
- **Sınai mülkiyet haklarında istisna (KVK md.5/B)**



# Diğer Kanunlarla Düzenlenen İstisnalar



- Teknoloji Geliştirme Bölgelerine İlişkin İstisna
- Serbest Bölge Kazanç İstisnası
- TUGS'ye Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi ve Devrine İlişkin İstisna

# İştirak Kazançları İstisnası

## Md 5/1-a



Kurumların;

- 1) **Tam mükellefiyete tâbi** başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Yatırım fonu katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),
- 2) **Tam mükellefiyete tâbi** 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 ve ortaklıklarının** katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları kurumlar vergisinden istisnadır.

# İştirak Kazançları İstisnası

## Md 5/1-a



- Çifte vergilemenin önüne geçilmesi amacı var.
- Kar payının elde edildiği kurumun **tam mükellef** bir kurum olması şartı var (**Serbest Bölgeler Dâhil**).
- Tam ve dar mükellefler yararlanabilir.
- **İştirak oranının** önemi yok.
- Belli bir **süre** iştirak etme şartı yok.
- **Hangi yıl karının** dağıtıldığının önemi yok.
- **Dağıtılan kazancın istisna olmasının**, düşük oranda vergiye, stopaja tabi tutulmasının önemi yok.
- Tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları için tevkifat da yok (GVK 94 6/b-i)



# Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

## Md. 5/1-b



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

- İştirak edilen kurumun **anonim ya da limited** şirket niteliğinde olması,
- **İştirak oranının** en az %10 olması,
- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla, en az **1 yıl boyunca** kesintisiz olarak iştirakin elde tutulması,
- Kazancın, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar **Türkiye'ye transfer** edilmesi
- İştirak edilen kurumun, faaliyette bulunduğu ülke mevzuatına göre **en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi yükü** taşıması (*İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta, menkul kıymet yatırım olması durumunda, Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında*)

# Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

## Md. 5/1-b



- 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.
- Kurulan şirketin **ana sözleşmesinde**, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve
- **Fiilen** bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır.

# Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası

## Md. 5/1-g



Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, aşağıdaki koşullar altında kurumlar vergisinden müstesnadır.

- Kazancın, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar **Türkiye'ye transfer** edilmesi
- İştirak edilen kurumun, faaliyette bulunduğu ülke mevzuatına göre en az **%15 oranında gelir ve kurumlar vergisi yükü** taşıması (*İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta, menkul kıymet yatırımı olması durumunda, Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında*)



# Yurtdışı İnşaat İşlerinden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna (Md. 5/h)



- “Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar” **herhangi bir koşula bağlanmaksızın** kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
- Bu kapsamda istisnadan yararlanabilmek için;
- Faaliyetin Konusu Yurt Dışında Yapılan **İnşaat, Onarma ve Montaj İşleri İle Teknik Hizmet** Kapsamında Olması.
- Bu Faaliyetlerden Sağlanan Kazançların Elde Edildiği Yılda, **Türkiye’de Genel Netice Hesabına İntikal Ettirilmesi** yeterlidir (Türkiye’ye getirilmesi şartı yok).
- **Teknik hizmetler** esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

# Yurtdışı İnşaat Kazanç İstisnasında Özellikli Konular



- Yurt dışındaki şantiye veya şubelere gönderilen mallar **ihracat** kapsamında değerlendirilecektir.
- **Yurt dışına 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 ihracat kapsamında** yurt dışına gönderilen makine ve teçhizat için Türkiye'de amortisman ayrılamaz.
- **Müşterek genel giderlerden** yurt dışındaki işlere pay verilmesi gerekmektedir.
- Kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir **iş yeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda**, yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların **ihracat olarak değerlendirilmesi** ve bu istisnadan yararlandırılması mümkün değildir.



# Devam Eden Yurtdışı İnşaat İşine Ait Hasılatın Türkiye’de Değerlendirilmesi



İnşaat işinin devamı sırasında elde edilen **hasılatın**;

- Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi veya getirildikten sonra farklı yabancı para birimlerine çevrilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan **kur farklarının** anılan **işin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar** istisnaya konu yurt dışı kazancın tespitinde dikkate alınacağı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca **kurumlar vergisinden istisna edileceği**,
- Bankaların **vadeli-vadesiz hesaplarında değerlendirilmesi veya grup şirketlerine borç olarak verilmesi** halinde, bu faaliyetlerden elde edilen faiz gelirlerinin yurt dışı kazançla ilişkilendirilmesi mümkün bulunmadığından, söz konusu gelirler ile bu gelirlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının KVK'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca **kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyeceği** ve ilgili dönemler itibariyle yıllık olarak vergilendirileceği tabiidir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.09.2015 tarih ve 929 sayılı özelgesi

Alper ASLIHAK - Yeminli Mali Müşavir



# Emisyon Primi İstisnası

## Md. 5/1-ç



- Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.
- Emisyon primleri Türk Ticaret Kanunu uyarınca yedek akçe olarak kabul edilir ve “520 Hisse Senedi İhraç Primleri” hesabında izlenir. Diğer taraftan kurumlar vergisi bakımından, kurum kazancının bir unsurudur.
- Bu nedenle; emisyon primlerinin, **bir taraftan ticari bilanço kârına eklenmesi** suretiyle mali kâra ulaşılması, diğer taraftan da istisnalar arasında gösterilerek kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerekir.

- **Örnek :**

Ticari Bilanço Kârı	: 1.000.000 TL
İlaveler (Emisyon Primi)	: 60.000 TL
Kâr ve İlaveler Toplamı	: 1.060.000 TL
İstisnalar (Emisyon Primi)	: 60.000 TL
Kurumlar Vergisi Matrahı	: 1.000.000 TL

# İştirak ve Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası

## Md. 5 /1-e



### 1) Taşınmazlar; Türk Medeni Kanunu Md 704;

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

Bütünleyici parça - Eklenti

### 2) İştirak Hissesi;

- Anonim şirketlerin hisse senetleri (yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Kooperatiflere ait ortaklık payları olarak sıralanabilir.

### 3) Kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları.

# İştirak ve Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası

## Şartları - 1



İki tam yıl (730 gün) süre ile aktifte bulundurulma;

- **İnşaata 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.
- **Cins tashihi** herhangi bir nedenle geciken binalarda iki yıllık süre tashihi yapıldığı tarihte değil, binanın fiilen kullanım tarihinden itibaren başlamaktadır.
- **OSB'lerce katılımcılara tahsis edilen** ancak tapu kaydı katılımcı üzerinde bulunmayan arsaların satışı istisna kapsamında değildir. Ancak, iki tam yıl kullanıldığı tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir.



# İştirak ve Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası

## Şartları - 1



- **Devir, bölünme ve birleşmelerde** devrolan veya bölünen kurumun aktifinde geçen sürelerde dikkate alınacaktır.
- **Sat kiral geri al ve kira sertifikası** uygulamalarında taşınmazın kiralayan ya da kiracı tarafından üçüncü kişilere satışı halinde, taşınmazın kiralayanın aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınmaktadır. **Diğer finansal kiralama işlemlerinde tapuda tescil aranmaktadır.**
- **Rüçhan hakkı** kuponları karşılığında **itibari değerinden** ya da sermaye artışı dolayısıyla **bedelsiz** olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından yeni iktisap edilen hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır.
- **Aynı kuruma ait iştirak hisselerinin** değişik tarihler itibarıyla satılmaları durumunda, ilk giren ilk çıkar (FIFO) yönteminin kullanılması gerekmektedir.

# İştirak ve Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası

## Şartları - 2



Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti (kiralama dâhil) ile uğraşılmaması,

- Taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilir.
- Türk Ticaret Kanununa göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştirakten ibaret olan holding şirketlerin aktiflerinde iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisseleri istisna uygulanabilir.
- Muafiyet şartlarını ihlal eden kooperatifler (yapı kooperatifleri dahil) istisnandan yararlanabilecektir. (Her üyeye bir bağımsız bölüm verilmesinin önemi yok)



# Ana Faaliyet Konusu Sorunu



- Şirketin **ana faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti ve kiralanması** faaliyetinin bulunması halinde, (faaliyetin yürütülmesine tahsis edilen 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. (AVDB'nin 04.05.2010 tarih 333 sayılı muktezası.)
- Bu hüküm ve açıklamalar göre, **arsaların satışının yapıldığı tarihte şirketinizin ana sözleşmesinde yer alan faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti bulunduğundan**, bilançoda duran varlıklar arasında kayıtlı olan ve 1994-2003 yılları arasında tescil edilen taşınmazların satışından elde edilen kazancın, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır. (İVDB'nin 23.02.2012 tarih ve 703 sayılı özelgesi)



# Kiraya Verilmek Suretiyle Değerlendirilen Taşınmazların Satışı



- Bu hüküm ve açıklamalara göre esas faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti veya kiralaması bulunmayan şirketinizin, **atıl durumda bulunan ve dışarıdan yabancı kişilerin yerleşmesini engellemek amacıyla kiraya verilmek** suretiyle değerlendirilen gayrimenkulün satılması halinde ... kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. (İVDB'nin 26.01.2018 tarih ve 88622 sayılı özelgesi)
- Şirketinizin aktifinde kayıtlı bulunan ve şirketinizin bazı bölümlerinin yeni yapılan binalarınıza taşınması nedeniyle **atıl hale gelen ve şirketinize hizmet veren tedarikçilerinize kiraya verilmiş olan** bu taşınmazların satışından elde edilecek kazancın, ... kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır. (Büyük Mükellefler VDB'nin 14.11.2017 Tarih ve 21710 sayılı özelgesi)

# Kiraya Verilmek Suretiyle Değerlendirilen Taşınmazların Satışı



- Şirketin **ana faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan** ancak muhtelif nedenlerle şirket faaliyetlerinde kullanılmaksızın **bir süre kiralama suretiyle değerlendirildikten sonra** satılan taşınmazın satışından elde edilen kazanç ... istisnaya konu edilemeyeceğinden, bu satış işleminden doğan zararın tamamının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. (Konya VDB'nin 12.05.2020 tarih ve 40274 sayılı özelgesi)
- Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... ve ... tarihlerinde satın alınan, bugüne kadar şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmemiş olan, **lojman olarak kullanılmasına** ilişkin olarak ... tarihinde ... Kararı alınan ve ... tarihinde satışa çıkarılacağı belirtilen taşınmazların satışından elde edilecek kazancın, ... kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır. (Kocaeli VDB'nin 01.06.2020 Tarih, 44701 Sayılı Özelgesi)



# İştirak ve Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası

## Şartları - 3



Kazancın istisnadan yararlanan kısmının fon hesabına alınması,

- Sadece **istisnadan yararlanan kazanç kısmının** söz konusu fon hesabına alınması gerekmektedir.
- Mükelleflerin satış kazancının %75'ini aşmamak koşuluyla **istisnadan daha az oranda yararlanabilmeleri** mümkün bulunmaktadır. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir. İstisnadan yararlanması öngörülen kazanç kısmının fon hesabına alınan kazanç kısmından büyük olmayacağı tabiidir.
- Fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı **izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar** yapılması gerekir.



# İştirak ve Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası

## Şartları - 4



Fon hesabına alınan tutarın satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesapta tutulması.

- Kazancın beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.
- Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca gerçekleşecek devir ve tam bölünme hallerinde, söz konusu fon hesabının, devralan kurumların bilançolarına aynen aktarılması gerekeceğinden, bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecektir.

# İştirak ve Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası

## Şartları - 5



Satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi,

- Bu süre içinde tahsil edilmeyen kısma isabet eden vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.
- **Örnek:** Şirketin 2016 yılında 1.000.000 TL'ye almış olduğu taşınmaz, 2020 yılında 3.000.000 TL'ye satılmış ve 1.000.000 TL tutarında istisnadan yararlanılmıştır. Satış bedelinin 1.500.000 TL'lik kısmı aynı yıl içinde ödenmiş, kalan 1.500.000 TL için 2022 yılına senet düzenlenmiştir. Ancak 2022 yılında bu tutar tahsil edilememiştir.
- 2022 yılında tahsil edilen 1.500.000.- TL'ye isabet eden  $[1.000.000 \times (1.500.000 / 3.000.000) =]$  60.000.- TL kazanç kısmı için vergi ziyayı oluşmuştur.



# İştirak ve Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası

## Şartları - 5



- Taşınmazların para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. **Kat karşılığı ya da hasılat paylaşımı esasına göre arsa devri** işleminin, bir malın başka bir mal ile değiştirilmesini ifade eden **trampa niteliğinde** olmasından dolayı, bu gibi işlemlerden elde edilen kazançlara istisnanın uygulanması mümkün değildir.
- Satılan kıymetlerin **mevcut borçlarla takas edilmesi ile kamulaştırılması** durumunda bu istisnadan yararlanılabilir.
- **Kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların** maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %50'sinin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, **uyuşmazlığın son bulduğu dönemde** istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.



## Diğer Hususlar



- İstisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan **alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler**, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan **kur farkları** istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.
- 2020 yılında 446.000 TL, 2021 yılında ise 487.000 TL'nin üzerinde istisnadan faydalanan kurumların **YMM İstisna Tasdik Raporu** düzenlettirmesi gerekir. Tam tasdik sözleşmesi bulunanlarda ayrıca rapora ihtiyaç yoktur.
- Şirkete ait fabrika binasının satışından elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1/e maddesi çerçevesinde istisnaya konu edilmesi ve istisna dışında kalan % 25'lik kısmının ise yeni bir fabrika binasının iktisap edilmesi amacıyla **yenileme fonuna aktarılması mümkün** bulunmaktadır. (İzmir VDB'nin 09/12/2011 tarih 716 sayılı özelgesi)

# Satış Geliriyle Başka Bir Bağlı Kıymet Alınması



- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/e maddesinde yer alan istisnaya, 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 hasılatın aynı veya başkaca bağlı değerler alınması amacıyla kullanılması** halinde kanun koyucunun bu istisnaya gerçekleştirmeye çalıştığı amaç sağlanamayacaktır.
- Özelge talep formunuz ekinde yer alan faturaların incelenmesinden, şirket tarafından **satın alınan otobüslerin 06.02.2018 tarihli ve 23.02.2018 tarihli faturalarla fatura edildiği; tarla vasıflı taşınmazların da 30.03.2018 tarihinde bir başka şirkete satılarak fatura edildiği** anlaşılmıştır.
- Buna göre, esas faaliyeti taşımacılık olan şirketin **tarla vasıflı taşınmazları otobüs niteliğindeki taşıtlarla trampa etmesinden doğan** kazancın yukarıda belirtilen istisnaya konu edilmesi mümkün değildir. (Antalya VDB'nin 12.08.2020 tarih ve 124405 sayılı özelgesi)



# Şirket Aktifine Kayıtlı Ancak Tapuda Başkası Adına Kayıtlı Taşınmaz Satışı



- Taşınmazların elden çıkarılmasından doğacak kazancın, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. İlgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.
- Bu çerçevede, özelge talep formu ekinde yer alan tapunun incelenmesinden, **başkası adına tescil edilmiş olduğu görülen satışa konu taşınmaz aktife kaydedilmiş olsa dahi** söz konusu taşınmazın satışından elde edilecek kazançla ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

(Denizli VDB'nin 27.01.2020 tarih ve 7211 sayılı özelgesi)



# Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması Md 5-1/j



- İstisna uygulamasına her türlü **taşınır ve taşınmaz** mallar konu olabilecektir. Taşınırlardan kasıt, 6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen, amortismanına tabi tüm taşınırlardır.
- İstisnadan **tam ve dar mükellef** tüm kurumlar yararlanabilir.
- Taşınır veya taşınmazın kiralayanlara, geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla satıldığı hususunun **sözleşmede yer alması ve bu şartlara fiilen uyulması** gerekir.
- **Satış kazancının (tamamının) özel fon hesabında tutulması** ve bu tutarların başka bir hesaba nakledilmemesi, işletmeden çekilmemesi, tasfiyeye girilmemesi gerekir. Aksi takdirde zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.
- **Fona alınma süresi 5-1/e ile aynı.**

# Aktifleştirme ve Amortisman Uygulaması



- Firmalar tarafından satıldıktan sonra finansal kiralama yöntemiyle geri kiralanan varlıkların kiralama bedeli (binanın rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı) üzerinden «**Haklar Hesabı**»nda aktifleştirilerek, kullanma hakkının ilgili gayrimenkulün tabi olduğu oranda amortisman tabi tutulmalıdır.
- Hesaplanan **faiz giderleri ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmeli**, sonraki yıllarda ise gider veya maliyet olarak dikkate alınmalıdır.
- Kiracı firma sözleşme süresi sonunda varlığı geri aldığı anda, haklar hesabındaki tutar «**Binalar Hesabına**» devrolunacaktır. Devir bedelinin eklenmesiyle bulunan tutar üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilecektir.



# Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması Md 5-1/j



- Özel Fona alınan kazanç kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak **amortismanların** (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) **itfasında kullanılabilir.**
- Kira konusu malların kiralayanlar tarafından üçüncü kişilere satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların **kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak,** satışı gerçekleştiren kiralayan nezdinde vergilendirme yapılacaktır.
- Sözleşmeden kaynaklanan **yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle** sat-kirala geri al işleminin tamamlanamaması halinde ise istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası **uygulanmaksızın** gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.



# Kira Ödemelerine İlişkin Ödeme Planının Yeni Bir Sözleşme İle Tadil Edilmesi



- 6361 sayılı Kanun kapsamında yapılmış mevcut finansal kiralama sözleşmesinin kira ödemelerine ilişkin **ödeme planının yeni bir sözleşme ile tadil edilmesi** halinde kiralamaya konu olan taşınmazın (bu yeni belirlenen kira süresi sonunda) tapuda devir işleminin istisna kapsamında yapılabilir. *Samsun VDB'nin 10.05.2016 tarih ve 51 Sayılı Özelgesi*
- Buna göre, sözleşmenin **'Özel Şartlar'** başlıklı ekinde yer alan 'Diğer Koşullar' bölümünde belirtilen şartlar gerçekleşmiş olsa bile, finansal kiralama sözleşmesinde kira süresi 4 yıl olarak belirlenen İstanbul ... .. Köyü ... pafta, ... ada ... parselde bulunan 8. Kat 19 no.lu bağımsız bölümün, **sözleşme süresi sona ermeden şirketiniz adına tapuda yapılacak devir işleminin yukarıda açıklanan istisna hükmü kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta** olup, sözleşme süresi sona ermeden tapuda yapılacak söz konusu tescil işlemi nedeniyle 492 sayılı Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I/20/(a) fıkrasına göre harç aranılması gerekmektedir." *Çorum Defterdarlığı'nın 28/5/2015 tarih ve 12 sayılı özelgesi*

# Eğitim ve Rehabilitasyon Kurumları Kazanç İstisnası

## Md. 5/ı



625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında;

- Okul Öncesi Eğitim Okulu,
- İlköğretim Okulu,
- Orta Öğretim Okulları,
- Özel Eğitim Okulları,
- Kreş,
- Gündüz Bakımevi,

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı;

- Rehabilitasyon merkezlerinin,

İşletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır.



- Madde hükmünde sayılanların 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 liselere hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile **öğrenci etüt eğitim merkezlerinin** işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.
- Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına ilişkin istisna; sadece **senedinde veya tüzüğünde amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümler bulunan** ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olanlar için uygulanır.

## Özellikli Konular



- İstisna eğitim hizmetlerinden sağlanan kazanca uygulanacak olup, **konaklama ve yemek hizmeti** de verilmesi halinde, söz konusu hizmetlerin okulda verilmesi ve bedelin **okul ücretine dahil olduğu durumda** elde edilen kazanç ayırım yapılmaksızın istisna edilecektir.
- Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan **büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri** gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir.
- İstisna **okul veya merkez bazında** 5 vergilendirme dönemi için uygulanır. **Eğitim tesislerinin devri halinde** devralan kurum, kalan süre için yararlanır. **Aynı okulun başka bir binaya taşınması** yeni okul açılışı olarak kabul edilemez, istisnadan yararlanılamaz.



# Eğitim Kurumları İstisnası ve İndirimli Kurumlar Vergisi



- Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki okul binasında faaliyet gösterecek (yeni açılacak) fen lisesinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ise fen lisesinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.
- ...yatırım teşvik belgesi kapsamında devam eden yatırımınızda faaliyet gösterecek okulların işletilmesinden elde edilecek kazançta indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecektir.
- Eğitim istisnasına konu edilen kazançlar için, istisnanın uygulandığı dönemler itibarıyla, indirimli kurumlar vergisinden yararlanılamayacağı tabidir.

AVDB'nin 06/10/2015 tarih ve 993 sayılı özelgesi

# Serbest Bölge İstisnası

## 3218 SK md. Geçici 3



- **06.02.2004 tarihi itibarıyla** serbest bölge faaliyet ruhsatı sahibi mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. **Süre uzatımları istisnayı uzatmaz.**
- Serbest bölgelerde **üretim faaliyetinde bulunan** mükelleflerin serbest bölgelerde **imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri** kazançları, ile
- Hizmet faaliyetinin tamamının **yurtdışında yerleşik olan kişilere verilmesi** ve hizmete konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye girişi olmaksızın **yabancı bir ülkeye gönderilmesi** şartıyla; serbest bölgelerde verilen bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmetlerden elde edilen kazançları **Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar** kurumlar vergisi istisnası kapsamındadır. (Yurtdışında bulunan firmaların bölgede bulunan **şubelerine verilen hizmetler** kapsam dışındadır.)



# Serbest Bölge İstisnası

## 3218 SK md. Geçici 3



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

- Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar **damga vergisi ve harçlardan** müstesnadır.
- Bu bölgelerde **üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini** (3516 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına göre, **2020 yılı için %80** olarak uygulanacaktır) **yurt dışına ihraç eden** mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden **tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle** terkin edilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.
- Yeminli mali müşavir tarafından düzenlenmiş **Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporu** gerekli. Tam tasdik raporu yeterli değil. (42 Nolu 3568 Tebliği)

# Serbest Bölge İstisnası

## 3218 SK md. Geçici 3



Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

- 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 ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

«.../2018 tarihinde almış olduğunuz faaliyet ruhsatı ile ilgili olarak serbest bölgede bulunan firmaların deri üretimi için şirketinize gönderdiği derilerin, **fason olarak işleme tabi tutulmasından elde ettiğiniz kazançlar, üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak değerlendirilemeyecek** olup, bu kazançlar dolayısıyla serbest bölge kazanç istisnasından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.»

İzmir VDB'nin 16.07.2019 tarih ve 268484 sayılı özelgesi



## Özellikli Hususlar



- İstisnanın, **tevkif suretiyle ödenecek vergilere** şümulü yoktur. İstisna kapsamında faaliyet gösteren mükellefler de **tevkifat yapmakla yükümlüdürler**.
- Serbest bölgelerde yürütülen istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin **kur farkı ve vade farkı gelirleri** istisna kapsamındadır.
- İstisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde **mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde** değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler istisna kapsamındadır. **Bunun dışındaki repo, mevduat faizi vb. istisna kapsamı dışındadır.**
- **Sabit kıymetlerin satışından** veya yenilenmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışındadır.
- TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından **Ar-Ge projelerine ilişkin** olarak ilgili mevzuat çerçevesinde **hibe şeklinde sağlanan destek tutarları**, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlanılacaktır.

## Serbest Bölgede Ar-Ge



- Serbest bölgede kurulan Ar-Ge merkezinde **üretim faaliyetinizle ilgili araştırma ve geliştirme** faaliyetlerinde bulunulması halinde, Ar-Ge merkezinde çalışan personele ödenen ücretler için; 5746 ve 3218 kapsamındaki istisnalardan birinin başlangıçta tercih edilmesi gerekir.
- **İstisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik** olarak yapılan harcamalar için Ar-Ge indiriminden yararlanılması mümkün değildir.
- - Şirketinize ait ... tarihli ve ... sayılı ruhsat "üretim faaliyeti için" düzenlendiğinden, şirketinizin Ar-Ge merkezinde ürettiği ve Ar-Ge harcaması olarak 263 Ar-Ge harcamaları hesabında aktifleştirdiği **maddi olmayan varlıkları satması durumunda** satıştan elde edilecek kazançlarla ilgili olarak istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Bursa VDB'nin 25.09.2020 tarih ve 142965 sayılı özelgesi.



# Teknopark Kazanç İstisnası

## 4691 SK Md geç. 2



- **Yönetici şirketlerin** bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar,
- **Bölgede faaliyet gösteren** gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki **yazılım, tasarım ve ar-ge faaliyetlerinden** elde ettikleri kazançları,

**31.12.2028 tarihine kadar** gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

- Bölgede faaliyette bulunan şirketlerin, bu faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri **seri üretime tabi tutarak pazarlamaları** halinde elde edilen kazancın lisans, patent gibi **gayri maddi haklara isabet eden kısmı** istisnadan yararlanabilecektir.
- Lisans, patent gibi gayri maddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte **uyarlama, geliştirme, revizyon, ek yazılım vb** faaliyetlerden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecektir.

# Teknopark Kazanç İstisnası

## 4691 SK Md geç. 2



- Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş dahi olsa, bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin **bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerden** elde ettiği kazançlar istisna kapsamında değildir.
- Nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan **mevduat faizi, repo** ve benzeri gelirler, Yabancı para cinsinden varlıklar dolayısıyla oluşan **kur farkları** ve **İktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından** doğan gelirler istisna kapsamı dışındadır.
- İstisna kapsamındaki gelir-giderlerinin **diğer gelir-giderlerden ayrı takip edilmesi** gerekmektedir.
- İstisnanın uygulanabilmesi için mükellefler bağlı bulundukları **vergi dairesine başvuruda** bulunurlar. Başvuruya, yönetici şirketten alınacak olan, mükellefin bölgede yer aldığını ve faaliyet alanlarını gösteren belgeler de eklenir.



# Teknopark Kazanç İstisnasında Yeni Dönem

19 Ekim 2017 2017/10821 Sayılı BKK



Bölgede elde edilen kazancın **gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralananmasından** elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılması için;

- İstisnaya konu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak **patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması zorunluluğu** getirilmiştir.
- Bu belgelere bağlanan gayri maddi haklardan kaynaklanan kazancın istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen **nitelikli harcamaların toplam harcama içindeki payı** ile sınırlandırılmıştır.
- **Patente eşdeğer belgeler:** faydalı model belgesi, tasarım tescil belgesi, telif hakkı tescil belgesi, entegre devre topoğrafyası tescil belgesi, yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi vb.
- Gayrimaddi haklardan elde edilen gelir ve satış hasılatı itibariyle belirli sınırları aşmayan mükellefler istisnadan Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan alınan **«proje bitirme belgesine»** istinaden yararlanabilecektir.

# Teknopark Kazanç İstisnasında Yeni Dönem

## 19 Ekim 2017 2017/10821 Sayılı BKK



- BKK, 19.10.2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30.06.2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlara uygulanacaktır.
- Sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi, faaliyeti gerçekleştiren lehine gayri maddi hak doğmayan durumlarda; seri üretim, siparişe dayalı projeler, uyarlama, revizyon, ek yazılım ve benzeri faaliyetler sonucu elde edilen gelirler BKK kapsamında değildir.
- İstisnadan 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.



# İstisnaya Tabi Kazanç ve Nitelikli Harcamalar

## Kazançların İstisnadan Yararlanacak Kısım;

$$\frac{\text{Kazanç} \times \text{Nitelikli Harcama (+\% 30)}}{\text{Toplam Harcama}}$$

- Mükellefler diledikleri takdirde nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırabilir. Artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamaz.
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin birden fazla projede kullanılması durumunda, her bir projeyle ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu fayda ve hizmet tutarlarından her bir projeye pay verilecektir.
- Satın alınan gayrimaddi hakların mükellefin birden fazla projesinde kullanılması durumunda, her bir projeyle ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu gayrimaddi hakka ilişkin hesaplanan amortismanların her bir projeye dağıtım oranı nispetinde gayrimaddi hakkın maliyet bedelinden pay verilecektir.

# İstisnaya Tabi Kazanç ve Nitelikli Harcamalar

HARCAMANIN TÜRÜ	TOPLAM HARCAMA	NİTELİKLİ HARCAMA
Mükellefin Kendisi Tarafından Yapılan Gayrimaddi Hak İle Doğrudan Bağlantılı Harcamalar	+	+
İlişkisiz Kişilerden Sağlanan ve Gayrimaddi Hak İle Doğrudan Bağlantılı Fayda ve Hizmet Bedelleri	+	+
İlişkili Kişilerden Sağlanan Fayda ve Hizmet Bedelleri (Yurt içi + Yurt dışı )	+	-
Yurt İçi İlişkili Kişilerden Alınan Fayda ve Hizmetler (Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Tam Üyeliğinin Gerçekleşeceği Tarihe Kadar)	+	+
Gayrimaddi Hak Satın Alma Bedelleri	+	-
Faiz, Kur Farkı, Komisyon vb. Finansman Giderleri	-	-
Binalara İlişkin Amortismanlar ve Kira Giderleri	-	-
Isıtma, Aydınlatma, Su, Temizlik, Güvenlik, Bakım, Onarım Giderleri	-	-
Vergi, Resim ve Harçlar	-	-
Genel Yönetim Giderlerinden Verilen Paylar	-	-
Devralınan, Birleşilen veya Bölünen Kurum Tarafından Daha Önce Bu Bölgelerde Yapılmış Olan Nitelikli Harcamalar	+	+



# İstisna Edilen Kazançlara İsabet Eden Giderlerin Diğer Kazançlardan İndirilememesi Md 5/3



İştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere;

- Kurumlar vergisinden **istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin**, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacaktır. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.
- Aynı şekilde, kurumlar vergisinden **istisna edilen işlemlerden zarar doğması halinde** bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir. Taşınmaz veya iştirak hissesi satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) %75'i (%50'si), kanunen kabul edilmeyen gider sayılacak ve kurumun diğer faaliyetlerinden indirilmesi mümkün olmayacaktır. Kalan %25'i (%50'si) ise gider olarak matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir.

# İndirimler



# DİĞER İNDİRİMLER



- Ar-Ge İndirimi
- Sponsorluk Harcamaları
- Bağış ve Yardımlar
- Girişim Sermayesi Fonu
- Hizmet İhracı İndirimi
- Korumalı İşyeri
- Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi
- ...

kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ve **Kanundaki sırasıyla** kurum kazancından indirilebilecektir.

Bu madde ile düzenlenen diğer indirimler, (prensip olarak) kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle de **sonraki yıllara devredilemeyen** indirimlerdir.

# İşletme Bünyesinde Ar-Ge

## 5746 SK Md 3/A



- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik **araştırma ve geliştirme harcamaları** tutarının %100'ü,
- Bu kapsamdaki projelerin **Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi** şartıyla kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.
- Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre **aktifleştirilmek** suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, **bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde** ise doğrudan gider yazılır.
- Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine **yeniden değerlendirme oranında artırılarak devredilir.**
- Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz.



# Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

## 5746 SK Md 3



- Teknoloji merkezi işletmelerinde,
- **Ar-Ge merkezlerinde,**
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde,
- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca, gerçekleştirilen **Ar-Ge ve yenilik harcamalarının** tamamı ile
- Bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve **tasarım merkezlerinde** gerçekleştirilen münhasıran **tasarım harcamalarının** tamamı kurum tespitinde indirim konusu yapılır.

## Ek Ar-ge ve Tasarım İndirimi



Aşağıdaki göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre **en az yüzde yirmi artış** sağlayan Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan **Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine** kadarı; Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir.

- Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı.
- Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı.
- Uluslararası destekli proje sayısı.
- Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
- Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı



# Ar-ge ve Tasarım Harcamalarında Muhasebeleştirme



- Tekdüzen Hesap Planı açıklamalarına göre Ar-Ge harcamalarının «750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri» hesabında izlenmesi, bu hesabın dönem sonlarında 751 nolu yansıtma hesabı aracılığıyla «263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri» hesabına devredilmesi gerekmektedir. Ar-ge projesi sonucunda patent alındığı takdirde harcama tutarının 260- Haklar hesabına aktarılması gerekir.
- Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyeti kapsamındaki harcamalar, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle **amortisman yoluyla** itfa edilir. (5 yıl)
- Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar **doğrudan gider yazılır.**

# Alınan Destek ve Teşviklerde Özellikli Hususlar



- Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan **aldıkları destekler özel bir fon hesabında** tutulacaktır (**5 yıl**) . Bu fon, Gelir Vergisi Kanunu ve vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.
- Bu şekilde sağlanan **karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar** yapıldığı yere göre **doğrudan gider** ya da **amortismanına tabi iktisadi kıymet** olarak muhasebeleştirilir.
- Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; **4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.**



# Siparişe Dayalı Ar-Ge ve Tasarım Uygulaması



- Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların **yüzde ellisi bu merkezler tarafından, kalan yüzde ellisi ise siparişi veren** mükellefler tarafından, Ar-Ge ve tasarım indirimi olarak dikkate alınabilir.
- **Siparişi veren mükellef değilse**, harcamaların tamamı projeyi yürüten merkez tarafından dikkate alınır.
- Her bir geçici vergilendirme ve hesap dönemi itibarıyla yararlanılabilecek toplam Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarının yarısı, Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi tarafından beyanname verme sürelerinin başlangıcından önce **siparişi verene yazılı olarak bildirilir**.
- **Faturalaştırma ve amortisman** uygulaması

## 7263 SK (03.02.2021) ile Yapılan Değişiklikler



- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri/ Ar-Ge Tasarım merkezlerine ilişkin sağlanan teşvik süreleri **31/12/2028** tarihine kadar uzatılmıştır.
- Bu Kanun uyarınca, 1/1/2022 tarihinden itibaren yıllık beyanname üzerinden **yararlanılan indirim/istisna tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde** olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, **bu tutarın %2'si** pasifte geçici bir hesapta takip edilerek, geçici hesabın olduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş **girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması** zorunlu kılınmıştır. Fona aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlı tutulmuştur.
- Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanunlar kapsamında yıllık beyanname üzerinden **indirim konusu yapılan tutarın yüzde yirmisi vergiye tabi** tutulacaktır.



## 7263 SK (03.02.2021) ile Yapılan Değişiklikler



- TGB'de çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.
- 5746 SK kapsamında ücret istisnası, GVK geç. 75 inci maddeye uyumlu hale getirilmiştir. (asgari geçim indirimi yok)
- Toplam personel sayısı 15'e kadar olan Bölge firmaları için destek personeli sayısı oranı %20 olarak uygulanacaktır.
- Yüksek lisans ve doktora yapan personelin eğitim için Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerinin gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanması için bölgede/merkezde "en az bir yıl" süreyle çalışma şartı kaldırılmıştır.
- Toplam çalışma sürelerinin yüzde 20'sini aşmamak kaydıyla ilgili personelin, bölge/merkez dışında geçirdikleri süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında sayılacaktır.

# 7263 SK (03.02.2021) ile Yapılan Değişiklikler



- Bölge dışında **Kuluçka merkezleri** açılabilecektir.
- **Temel Bilimler** tanımı değiştirilmiş ve kapsamı genişletilmiştir.
- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde, istihdam edilen **doktora öğrencisi AR-GE personeli için (2 yıl süreyle) ve stajyer personel için (süre belirtilmemiş)** Bakanlık bütçesine konulacak ödenekle sınırlı olmak üzere destek verilebilecektir.
- **Girişim sermayesi destekleri 31.12.2028** tarihine kadar uzatılmış, indirim konusu yapılacak tutarın yıllık sınırı 500.000 TL'den **1.000.000 TL'ye çıkarılmıştır.**
- Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde **doktora mezunu personelin üniversitelerde Ar-Ge ve yenilik alanında ders vermesi** veya Ar-Ge ve tasarım personelinin teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan girişimcilere **mentorluk yapması** durumunda **haftalık 8 saati aşmamak şartıyla**, bu çalışmalarını gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.



# Sponsorluk Harcamaları

## md. 10/b



- 21.05.1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile
- 17.06.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,

**kapsamında yapılan** sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen,

- **Amatör spor dalları** için tamamı,
- **Profesyonel spor dalları** için % 50'si, (**Futbol TSL, 1., 2., 3. Ligler**)

kurumlar vergisi matrahının tespitinde, ilgili oldukları hesap döneminde beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

# Sponsorluk Harcamaları

## md. 10/b



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. 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 ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.



# Sponsorluk Harcamaları

## md. 10/b



- Sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir **sözleşme yapılması** gerekmektedir.
- Bağlı bulunan vergi dairesine müracaat edilerek, **vergi borcu olmadığına dair bir yazı** alınması ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğinin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.
- Nakdi destek: **alındı makbuzu**, Ayni destek: **fatura**
- Ticari kar ve zararın tespitinde gider olarak dikkate alınan sponsorluk harcamalarının yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde **Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler satırında dikkate alındıktan sonra** kurum kazancından indirim konusu yapılması gerekmektedir.

# Bağış ve Yardımların İndirimi



- Bağış ve yardım, **makbuz karşılığında** yapılmış olmalıdır.
- Bağış ve yardım, **karşılıksız olarak** yapılmış bir ödemeyi ifade eder. Bir karşılık bulunduğunda, ödeme bağış veya yardım olmaktan çıkar.
- Bağış ve yardım, **nakden veya aynen** yapılabilir. (Bağış ve yardımın nakit dışında kalan bir değer verilmek suretiyle yapılması halinde bağışlanan mal veya hakkın **varsa maliyet bedeli veya mukayyet değeri, yoksa Takdir Komisyonunca** Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilecek değeri esas alınır.)
- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi gerekir.
- Beyannamede ayrıca gösterilmesi gerekir.



# Kurum Kazancının % 5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar



Bağış ve yardım, kanunda **belirtilen kuruluşlara yapılmış** olmalıdır.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri
- İl özel idareleri
- Belediyeler ve köyler
- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar
- Kamu yararına çalışan dernekler
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar

Bağış ve yardımın indiriminde dikkate alınacak kurum kazancı;

**Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları**

# Kurum Kazancı ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar



Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin;

- Genel bütçeli idareler,
  - Özel bütçeli idareler,
  - İl özel idareleri,
  - Belediyeler ve
  - Köylere,
- ✓ Bağışlanması halinde bunların **inşası için yapılan harcama**,
  - ✓ Bu tesislerin **inşası için yapılan bağış ve yardım**,
  - ✓ Mevcut tesislerin **faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardımlar**



# Kurum Kazancı ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar



- Fakirlere yardım amacıyla **gıda bankacılığı** faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, giyecek, yakacak ve temizlik maddelerinin maliyet bedelinin tamamı
- **Kültürel mirasımızın korunması**, yaşatılması ve geliştirilmesi maksadıyla yapılacak olan bağış ve yardımlarında tamamı beyan edilen gelirden indirilebilecektir.
- **Cumhurbaşkanınca başlatılan** yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan **ayni ve nakdi** bağışlar,
- Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan **nakdi** bağış ve yardımlar (**İktisadi işletmeleri hariç**)

# Diğer Kanunlara Göre Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar



- YÖK'na göre üniversitelere ve İleri teknoloji Enstitüsüne makbuz karşılığı yapılan **nakdi bağışlar** ile vakıf üniversitelerine yapılan **bağış ve yardımlar**
- Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna göre yapılan **ayni/nakdi** bağışlar
- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar
- Sosyal Hizmetler ve ÇEK Kanununa göre yapılan **nakdi** bağışlar
- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan **ayni/nakdi** bağışlar
- TSK Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan **ayni/nakdi** bağışlar
- Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan **ayni/nakdi** bağışlar
- İlköğretim ve Eğitim Kanununun 76. maddesine göre ilköğretim kurumlarına yapılan **nakdi** bağışlar...



# Girişim Sermayesi Fonu İndirimi

Md 10-g, VUK Md 325/A



Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- Ayrılan fon tutarının **beyan edilen gelirin %10'unu ve (dönem sonu) öz sermayenin %20'sini aşmaması** (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.)
- Fonun **ayrıldığı yılın sonuna kadar** Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına **yatırım yapılması**,
- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın **kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi** gerekmektedir.

# İndirim Tutarının Hesaplanması



- Beyan edilen gelir: [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler-geçmiş yıl zararları-tüm indirim ve istisnalar]
- Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.
- Geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.
- Yıl sonuna kadar yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile (cezasız olarak) birlikte mükelleften tahsil edilecektir.



# 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** bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması

hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde **diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması** gerekmektedir. Daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

## Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetlere İlişkin İndirim Md. 10/ğ



- Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara, Türkiye'de verilen, münhasıran yurt dışında yararlanan,
- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında (eğitim ve sağlık turizmi dahil) faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren,
- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz, sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma alanlarında mesleki eğitim veren işletmelerin,
- Münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si



# İndirimden Faydalanma Şartları



- İlgili şirketin ana sözleşmesinde yazılı **esas faaliyet konusu** ile sunulan hizmetin aynı olması,
- Hizmetin, Türkiye'den münhasıran **yurt dışı mukimi** kişi ve/veya kurum için yapılmış olması,
- **Faturanın** yurtdışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi,
- Türkiye'den yapılan, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi, mesleki eğitim verilmesi hizmetlerinden, **uzaktan erişim imkânları kullanılarak yurt dışından yararlanılması,**
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen **eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışı yerleşik** kişiler olması, (geçici vergi beyannamesi eki form doldurulması)
- Bu işlerle ilgili gelir-giderlerin **kayıtlarda ayrıca takip edilmesi** gerekir.

# Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi Md. 10/1-ı



- Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere;
- Sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları
- Yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden
- TCMB tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si,

kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabilir.



# İndirim Hesabında Dikkate Alınmayacak Sermaye Artışları



- Sermayenin **nakit olarak karşılanmayan** kısmı, (tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması dahil)
- Nakit dışındaki **varlık devirlerinden kaynaklanan** sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan **öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden** kaynaklanan ve bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Ortaklarca veya KVK 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce **kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen** sermaye artışları,

# İndirim Uygulamasının Tespitindeki Sermaye Avanslarının Durumu



- Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için **tescil tarihi**,
- Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise **banka hesabına yatırılma tarihi** esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.

Ortaklar tarafından **sermaye avansı** olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların **ticaret siciline tescil tarihi itibarıyla** indirimden yararlanması için;

- Sermaye avansının banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan **“Diğer Sermaye Yedekleri”** hesabında izlenmesi ve
- Sermaye avansının yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu **hesap döneminin sonuna kadar**, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi gerekmektedir.



# İndirim Uygulaması



- Bu kapsamda 2020 yılı için yapılacak olan hesaplamalarda TCMB tarafından 2020 yılı için en son açıklanan **% 19,62** oranı esas alınacaktır.
- Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Kurum} & & & & \text{Ticari} & & \\ \text{kazancından} & & & & \text{krediler} & & \\ \text{indirilebilecek} & = & \text{Nakdi} & \times & \text{faiz} & \times & \text{İndirim} \\ \text{tutar} & & \text{sermaye} & & \text{oranı} & & \text{oranı} \\ & & \text{artışı} & & & & \text{Süre} \end{array}$$

- Artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (tescil tarihinden önce banka hesabına yatırılan kısım için tescil tarihinin içinde bulunduğu) **ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre** indirim tutarı hesaplanacaktır.
- **Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde** nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

# Örnek



	2019	2020
Sermaye Artış Tutarı	1.000.000 TL	
Tescil Tarihi	15.07.2019	
¼ Ödeme Tarihi	22.06.2019	
¾ Ödeme Tarihi	04.10.2019	
Ticari krediler faiz oranı	% 12,02	% 19,62
İndirim Tutarı	250.000 TL x 0,1202 x 0,50 x (6/12) = 7.512,50 TL	1.000.000 TL x 0,1962 x 0,50 = 98.100 TL
	750.000 TL x 0,1202 x 0,50 x (3/12) = 11.268,75 TL	
Toplam:	18.781,25 TL	98.100 TL



# Sermaye Azaltımı Yapılması



- Bu indirimden yararlanan sermaye şirketlerinin daha sonra sermaye azaltımı yapmaları halinde, nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı için **sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği ayı izleyen aydan itibaren** indirimden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.
- **Nakdi sermaye artışı yapılmadan önce sermaye şirketlerinin sermaye azaltımına gitmiş olmaları** halinde, bu indirimin hesaplanmasında azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısım dikkate alınmayacaktır.
- Sermaye azaltımı işlemlerinde verilen **diğer görüşlerle çelişen uygulama**

# Geçici Vergi Dönemlerinde Uygulama



- İndirim tutarının hesaplanmasında Merkez Bankası tarafından “yararlanılan yıl için en son açıklanan” ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından geçici vergi dönemlerinden **sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılması** mümkün bulunmaktadır.
- Kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde bu indirim tutarları, **herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.**
- Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin **geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.**



# Artırılmış İndirim Oranları



Açıklama	İndirim oranı (%)
Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinde indirimden yararlanan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı %50 ve daha az olanlar	75
Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinde indirimden yararlanan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı %50'nin üzerinde olanlar	100
Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu yatırımların inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarla sınırlı olmak üzere	75

# Azaltılmış İndirim Oranları



Açıklama	İndirim oranı (%)
Gelirlerinin % 25 veya fazlası, faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri	0
Aktif toplamının % 50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri	0
Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmı	0
Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden kısım	0
09.03.2015 tarihinden 01.07.2015 tarihine kadar olan dönemde sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, artırılan sermaye tutarının azaltılan sermaye tutarına tekabül eden kısmı.	0



# İndirimin Belgelendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi



- İndirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin; taahhüt edilen sermaye artırım tutarının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin olarak bu işlemleri içeren ve ilgili **banka şubesi tarafından onaylanmış banka hesap özetini** kağıt ortamında veya elektronik ortamda ilgili dönem **kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde** bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmeleri,
- Nakdi olarak artırdıkları sermaye ile indirim konu edecekleri tutara ilişkin bilgileri, **kurumlar vergisi beyannamesi ekinde** bildirmeleri gerekmektedir.
- İndirim tutarları **nazım hesaplarda**, döneminde kullanılan ve sonraki dönemlere devreden indirim tutarı takip edilebilir.

# Sermaye Artırımının Ortakların Alacaklarından Karşılanması



- Bilanço içi kalemlerin sermayeye eklenmesi suretiyle gerçekleştirilen nakdi sermaye artırımları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılamayacağından,
- “331-Ortaklara Borçlar” hesabında takip edilen şirket borcunun ortağa geri ödenmesi ve ödenen bu tutarın ortak tarafından sermaye artırımını dolayısıyla kendisine isabet eden taahhüdün yerine getirilmesinde kullanılması halinde, bu tutarla sınırlı olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Kahramanmaraş VDB'nin 27.01.2020 tarih ve 4307 sayılı özelgesi



# Önce Kar Dağıtımı Sonrasında Nakden Sermaye Artışı Yapılması Durumunda Uygulama



- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi suretiyle gerçekleştirilen nakdi sermaye artırımları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılması mümkün olmadığından,
- **şirket karının önce ortaklara dağıtılıp daha sonra da tekrar şirkete sermaye olarak konulması** işlemi dolayısıyla ve dağıtılan bu kar payı tutarıyla sınırlı olmak üzere bu indirim uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

Kocaeli VDB'nin 09.05.2017 tarih ve 15256 sayılı özelgesi

## Nakdi Sermaye Artışından Sonra Devredilen Şirketin Faiz İndirimi



- ...devraldığınız şirketin nakdi sermaye artırımına ilişkin hesapladığı ve **kazanç yetersizliği nedeniyle** 2017 yılında yararlanamadığı nakdi sermaye artışı indirimi ile söz konusu sermaye artışına ilişkin olarak **2018 ve müteakip yıllarda devralan şirketinizce hesaplanacak nakdi sermaye artışı indirimlerinin**, devralan şirketinizin kurumlar vergisi beyannamesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması **mümkün bulunmaktadır.**
- Öte yandan, devir işleminden kaynaklanan sermaye artırımları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde hüküm altına alınan indirimden yararlanılması mümkün değildir.

Hatay VDB'nin 02.08.2019 tarih ve 66713 sayılı özelgesi



# Sermaye Artırımından Gelen Nakdin Bir Kısımının Arsa Alımında Kullanılması



- Diğer taraftan sermaye artırımında bulunduktan sonra arsa alınması ve arsa bedelinin artırılan sermaye kullanılarak ödenmesi ile sermaye artırımından önce kredi kullanılarak alınan arsaya ilişkin kredi borçlarının artırılan sermaye tutarı ile karşılanması, nakdi sermaye artırımında indirim uygulamasındaki arsa ve arazi yatırımlarına ilişkin sınırlama açısından farklılık arz etmemektedir.
- Bu nedenle, banka kredisi kullanılarak arsa satın alınmasından daha sonraki bir tarihte nakdi sermaye artırımında bulunulması halinde nakden artırılan sermayenin bu kredinin kapatılmasında kullanılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere anılan Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinin uygulanmasında indirim oranının %0 olarak uygulanması gerekmektedir.

İVDB'nin 30.01.2018 tarih ve 98638 sayılı özelgesi

# **İndirimli Kurumlar Vergisi**



# İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması (Md 32/A)



- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesinde, **yatırımlardan elde edilecek kazançlara** indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.
- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı (Yap İşlet) Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı (Yap İşlet Devret) Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans (Maden Kirası) sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar **uygulamadan yararlanamaz.**
- 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. **Teşvikten yararlanmaya başlamak için yatırımın tamamlanması ve tamamlama vizesinin yapılmış olması koşulu bulunmamaktadır.**

# İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması (Md 32/A)



## KAVRAMLAR

- Yatırıma Katkı Oranı/ Yatırıma Katkı Tutarı
- Vergi İndirimi Oranı
- Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç
- Yatırım Dönemi
- Komple Yeni Yatırım, Tevsi Yatırımı, Modernizasyon Yatırımı, Ürün Çeşitlendirme Yatırımı ve Entegrasyon Yatırımı



# Yatırım Harcamaları İçinde Dikkate Alınmayacak Harcamalar (2012/3305)



- Royalti harcamaları
- Yedek parça harcamaları
- Arazi harcamaları
- Arsa harcamaları
- Amortismanına tâbi olmayan diğer harcamalar

# Yatırım Teşvik Belgesi



8) Başlama Tarihi: : 20.11.2017 10) İşletmeye Geçiş Tarihi:  
9) Bitiş Tarihi: : 20.11.2020 11) İhracat Taahhüdü (ABD \$):  
12) İthal Makina-Tec̢hizat : 0 ABD \$  
Yeni Makina : 0  
Kullanılmış Makina : 0  
Diğerleri :  
ABD \$ / TL : 0

## III) YATIRIMIN YARARLANACAĞI DESTEK UNSURLARI - BÖLGESEL - ÖNCELİKLİ YATIRIM

- 1 ) KDV İstisnası
- 2 ) Vergi İndirimi %80, YKO %40
- 3 ) Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteđi 7 Yıl
- 4 ) Faiz Desteđi



# Katkı Oranları

## 2012/3305 BKK Md 15



	Bölgesel Sektörlerdeki Yatırım Konuları		Orta-Yüksek Teknolojili Yatırım Konuları		Yatırım Döneminde Uygulanacak
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranının (%)
I	15	50	30	70	80
II	20	55			
III	25	60			
IV	30	70			
V	40	80	40	80	
VI	50	90	50	90	

# İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması (Md 32/A)



- Yatırımların Tamamen veya Kısmen İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması
  - ✓ Komple Yeni Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması
  - ✓ Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması
- Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması



# Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması



- **İşletme döneminde** sadece yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanır.
- **Komple yeni yatırımlarda**; yatırımdan elde edilen **kazancın ayrı şekilde tespiti şarttır.**
- **Tevsi yatırımlarda** da indirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanacaktır.
- Tevsi yatırımlardan elde edilen kazanç işletme bütünlüğü çerçevesinde **ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilemiyorsa,**

Yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) **(amortismanlar düşülmeden)** oranlanması suretiyle tevsi yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulanacak kazançta indirimli vergi oranı uygulanacaktır.

## Örnek



Yeni kurulan (B) A.Ş.'nin 2019 hesap döneminde başlamış olduğu ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni **yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL**'dir. 2020 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın **1.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş** ve (B) A.Ş. söz konusu yatırımdan bu hesap döneminde **300.000 TL kazanç** elde etmiştir.

**(Yatırıma katkı oranı: % 40, vergi indirim oranı: % 60)**

- **Toplam yat. katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı**

$$8.000.000 \text{ TL} \times \%40 = 3.200.000 \text{ TL}$$

- **2020 hesap döneminde hak kazanılan yatırıma katkı tutarı**

$$= \text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı}$$

$$1.000.000 \text{ TL} \times \%40 = 400.000 \text{ TL}$$



## 2020 Hesap Dönem Beyanı:

Vergi indirim oranı: % 60

**İndirimli KV oranı:**  $[KV \text{ oranı} - (KV \text{ oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})]$

$$(\%22 \times \% 40) = \% 8,8$$

Yatırımdan elde edilen kazanç ..... : 300.000 TL

İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV  $(300.000 \text{ TL} \times \%22)$  ..... : 66.000 TL

İndirimli orana göre hesaplanan KV  $(300.000 \text{ TL} \times \%8,8)$  ..... : 26.400 TL

Yararlanılan yatırıma katkı tutarı  $(66.000 \text{ TL} - 26.400 \text{ TL})$  ..... : 39.600 TL

Devreden yatırıma katkı tutarı  $(400.000 \text{ TL} - 39.600 \text{ TL})$  ..... : 360.400 TL

# Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması



Yatırıma katkı tutarına mahsuben;

- Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve
- Toplam yatırıma katkı tutarının %80'ini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilecektir.
- "Yatırım dönemi": yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan süre.
- Yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan süre.



# İmalat Sanayine Yönelik İlave Oranlar

## 2012/3305 Md Geç. 8



- 2012/3305 sayılı BKK'nın geçici 8. maddesine göre **imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37)** düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, **01.01.2017 ile 31.12.2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek** yatırım harcamaları için;
- Bölgesel ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan **yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek** suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde **yüzde yüz oranında** ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı **yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın** uygulanır."

# İmalat Sanayine Yönelik İlave Oranlar

2012/3305 Md Geç. 8



	<b>Bölgesel Teşvik Uygulamalar</b>	<b>Büyük Ölçekli Yatırımlar</b>	<b>Stratejik Yatırımlar</b>
<b>Bölgeler</b>	<b>Yatırıma Katkı Oranı(%)</b>	<b>Yatırıma Katkı Oranı (%)</b>	<b>Yatırıma Katkı Oranı (%)</b>
1	15+15=30	25+15=40	50+15=65
2	20+15=35	30+15=45	50+15=65
3	25+15=40	35+15=50	50+15=65
4	30+15=45	40+15=55	50+15=65
5	40+15=55	50+15=65	50+15=65
6	50+15=65	60+15=75	50+15=65

- İndirimli Vergi Oranı: % 0
- Yatırım Döneminde yararlanılacak katkı tutarı: % 100



## Örnek



- Yatırım tutarı 30.000.000 TL
- 2020 hesap döneminde **gerçekleşen yatırım harcaması** 8.000.000 TL
- Yatırıma katkı oranı % 40 (% 55)
- Vergi indirimi oranı % 80 (% 100)
- YKO'nun yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı % 80 (% 100)
- Ticari Bilanço Karı 10.000.000 TL
- KKEG 1.000.000 TL

## 1. SINIR :

- 2020 Yılında Gerçekleşen Yatırım Harcaması Üzerinden:

$$8.000.000 \times \%55 \times \%100 = 4.400.000 \text{ TL}$$

- Henüz Gerçekleşmemiş Yatırım Tutarı Üzerinden :

$$12.000.000 \times \%40 \times \%80 = 3.840.000 \text{ TL}$$

- Toplam : 8.240.000 TL

## 2. SINIR :

- 2020 Yılında Gerçekleşen Yatırım Harcaması = **8.000.000 TL**

*8.000.000 TL'ye isabet eden kurumlar vergisi matrahı:*

$$= 8.000.000 / 0,22 = \mathbf{36.363.636,36 \text{ TL}}$$



## Örnek



- 2020 yılında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç tutarı (Ticari Bilanço Karı) 10.000.000 TL olduğu için **bu kazancın tamamına** indirimli kurumlar vergisi oranı (% 0) uygulanabilecektir.
- **KKEG'nin** «diğer kazanç» olup olmadığı tartışmalıdır. Genel oranda vergiye tabi tutulması **risk almamak bakımından doğru olacaktır.**
- 2020 hesap döneminde hesaplanan kurumlar vergisi ( $1.000.000 \times \%22 =$ ) **220.000 TL**
- Kullanılan yatırıma katkı tutarı ( $10.000.000 \times \%22 =$ ) **2.200.000 TL**
- Kalan kısım ise izleyen yıllarda kullanılmaya devam edecektir.

# Ceza Uygulaması ve Devreden Yatırıma Katkı Tutarının Endekslemesi



- “Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, **yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda**, indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, **vergi ziyai cezası uygulanmaksızın** gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.”
- İlgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam **yatırıma katkı tutarının** yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar **yararlanılamayan kısmı** (gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması sonucu kalan yatırıma katkı tutarı), **yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda** VUK hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.



- Yatırım döneminde kısmen işletmeye geçilmesi
- Birden fazla teşvik belgesi kapsamında yatırım yapılması
- Mali Karın Ticari kardan düşük olması
- Yatırımın faaliyete geçmesinden önce/sonra devredilmesi
- Tamamlama vizesi yapılmış yatırımlarda ilave oran uygulaması
- Yatırım kredilerine ilişkin kur farkı ve faizleri
- Finansal kiralama yöntemi ile yatırım yapılması

# **Zarar Mahsubu**



- Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu
- Devralınan veya Bölünen Kurumlara Ait Zararların Mahsubu
- Yurtdışı Faaliyetlerden Doğan Zararların Mahsubu

# Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

## Md 9



- Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinde yer alan hükme göre **5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla** geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar kurum kazancının tespitinde hasılatтан indirilir.
- Zarar mahsubu işlemi 5 yıllık süreyi geçmemek şartıyla en eski yıldan başlanarak yapılmalı böylelikle 5 yıllık zamanaşımı nedeniyle zarar mahsup hakkının ortadan kalkması önlenmelidir. Kanundaki 5 yıllık süre zararın ortaya çıktığı hesap döneminden sonraki 5 yıllık süreyi kapsar.
- Mahsuba konu edilecek zarar **mali zarardır**. Geçmiş yıl zararları **ticari bilançoya göre ortaya çıkan zarar değil**, kurumlar vergisi beyannamesinde ortaya çıkan mali zarardır.
- Kurumlar vergisi beyannamelerinde geçmiş yıl zararlarının mahsubu **kazanç istisnalarından sonra yatırım indiriminden önce** uygulanacaktır.



# Zararların Beyannamede Gösterilmemesi



- 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.

İVDB'nin 11/05/2011 tarih ve 492 sayılı özelgesi

- 2005 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan edilmesi nedeniyle kurum kazancından indirim konusu yapılamayan ve anılan beyannamede gösterilmeyen 2004 yılı zararının, söz konusu 2005 yılı beyannamesinin düzeltilerek 2004 yılı zararının bu beyannamede gösterilmesi halinde, 2006 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.” şeklinde görüşte bulunulmuştur.

İVDB'nin 09.06.2011 tarih ve 679 sayılı özelgesi

## Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu (Kvk Md 9)



- Şirketin geçmiş yıl zararlarının sermayeye eklenebilecek nitelikte fonlardan veya yedek akçelerden mahsup edilerek kapatılması, söz konusu geçmiş yıl zararlarının, KVK'nun 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yazılı şartlar dahilinde ve beş yıllık mahsup süresi de dikkate alınarak kurum kazancından indirilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Van Defterdarlığı'nın 25.12.2014 tarih ve 26 sayılı özelgesi

- 6736 ve 7143 Sayılı Kanunlar uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararlarının % 50'si, 2018 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilemeyecektir.

YILLAR	MALİ KÂR/ZARAR DURUMU
2014	100.000 TL zarar
2015	200.000 TL zarar
2016	150.000 TL kâr
2017	150.000 TL zarar

- 2018 ve müteakip hesap dönemlerinde mahsup edilebilecek geçmiş yıl zarar tutarı:  $(150.000 \text{ TL} / 2 =) 75.000 \text{ TL}$ , +  $(150.000 \text{ TL} / 2 =) 75.000 \text{ TL} = 150.000 \text{ TL}$



# Devralınan veya Bölünen Kurumlara Ait Zararların Mahsubu



Devredilen veya bölünen kurumları devralan kurumlar,

- Devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla **öz sermaye tutarını geçmeyen** zararları ile, (tür değiştirme, kıst dönem zararları)
- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen **kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen** ve **devralınan kıymetle orantılı** zararları,

kurum kazançlarından indirebileceklerdir. Bunun için;

- Yapılan devir veya bölünme işleminin, **KVK'da tanımlanmış olan devir veya bölünme niteliğinde olması** ve KVK'nın 20. maddesinde yer alan şartlar çerçevesinde gerçekleştirilmiş olması gerekir.
- Devralınan veya bölünen kurumların **son beş yıla ilişkin** kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, **aynı faaliyete** devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren **en az beş yıl süreyle** devam etmesi.

# Yurt Dışı Zararların Mahsubu



- 5520 sayılı KVK'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.
- Türkiye'de kurumlar vergisinden **istisna olan kazançlardan doğan zararlar** ile ilgili olarak zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.
- Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için faaliyette bulundukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), **her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları** ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye'deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır.



## 6736 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzeltmeler Sonucu Oluşan Tutarın Geçmiş Yıllar Karlarıyla Kapatılması Halinde Stopaj Yükümlülüğü Doğar Mı?



- 6736 sayılı Kanun'un 6. maddesi kapsamında beyan edilen kasa mevcutları ve ortaklardan alacaklar tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan tutarların, bilançonun aktifinde herhangi geçici bir hesapta izlenmesi halinde, bilançonun aktifinde geçici bir hesapta izlenen tutarın daha sonraki hesap dönemlerinde "681. Önceki Dönem Gider ve Zararları" hesabına aktarılacak suretiyle bilançodan çıkarılması mümkündür. Ancak, bu hesaplardan hangisinde izlenirse izlensin bu tutarların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.
- Öte yandan, 6736 sayılı Kanun'un 6. maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında kayıtların düzeltilmesi nedeniyle "296-Geçici Hesap"a kaydedilen tutarın geçmiş yıl kârlarından veya yedek akçelerden mahsup edilmesi halinde, **bu mahsup işlemi kâr dağıtımı olarak değerlendirilecek ve mahsubu yapılan tutar üzerinden de kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.**

AVDB'nin 18.06.2020 tarih ve 160473 sayılı özelgesi

# **Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi**



# Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi



- a) **Ticari, zirai veya mesleki** faaliyeti nedeniyle gelir vergisi,
- b) Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere **kurumlar vergisi mükellefleri** yararlanacaktır. Bunun için mükelleflerin;
- Beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait **vergi beyannamelerini süresinde vermiş olmaları,**
  - Beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla **ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir vergi tarhiyatının bulunmaması,**
  - Beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dahil) **1.000 Türk Lirası'nın üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması,**
  - Beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde düzenlenen ve **kaçakçılık sayılan fiilleri işlememiş olmaları** gerekmektedir.

# Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi



- **Vergi beyannameleri**; yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile KDV ve ÖTV beyannameleri ile sınırlandırıldı.
- Ödeme şartında da **bu beyannameler üzerine** tahakkuk eden borçlara bakılacak.
- Kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra **düzeltilme amacıyla veya pişmanlıkla** verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecek
- Mahsuben yapılan ödemelerde, daha sonra yapılan tespitler üzerine **mahsuben ödenmek istenen tutarın %10'una kadar** yapılan eksik ödemeler, indirimden faydalanılmasına engel teşkil etmeyecektir.



# Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi



- Hesaplanan indirim tutarı, her hal ve takdirde **1.400.000 TL**'den fazla olamayacak.
- İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi **izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden** diğer vergilerinden mahsup edilebilecek.
- Bu süre içinde **mahsup edilemeyen tutarlar** ret ve iade edilmeyecek.
- Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, **vergi ziyai cezası uygulanmaksızın** tarh edilecek.

# Vergi İndiriminin Muhasebeleştirilmesi



## Yanlış:

-----/-----

136 Diğer Alacaklar

600/602 Diğer Gelirler

-----/-----

## Doğru:

-----/-----

136 Diğer Alacaklar

570 2020 Yılı Karı

-----/-----



# Devralınan Kurumun Şartları Sağlamaması



- Mevcut bir kurumun başka bir kurumu devralması suretiyle gerçekleşen birleşmelerde devralan kurumun Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan indirim hükmünden faydalanılabilmesi için **devralan ve devrolunan kurumların her ikisinin de maddede yer alan şartları sağlaması** gerekmektedir.
- Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20. maddeleri kapsamında **devralınan şirketlerin** 2016 ve 2017 yıllarında kanuni süresinde verilmemiş beyannamelerinin, kanuni süresinde ödenmemiş tahakkuk eden vergilerinin, 2016 yılında **ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış tarhiyatlarının bulunması** nedeniyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan şartlar sağlanamadığından, vergi indiriminden yararlanılması mümkün değildir.

Isparta Defterdarlığının 15.06.2020 tarih ve 9706 sayılı özelgesi

## Özellikli Hususlar



- 2017 yılına ilişkin olarak 1-25 Nisan 2018'de verilmiş olması gereken kurumlar vergisi beyannamesinde gerekli şartların taşınması halinde vergi indiriminden yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, bankaya zamanında ödenen 2018/I döneme ilişkin tahakkuk eden kurum geçici vergisinin **banka tarafından kanuni süresinden bir gün sonra ödenmesi** nedeniyle şirket tarafından 2018, 2019 ve 2020 yılları için vergi indirimine ilişkin şartlar sağlanamayacağından söz konusu yıllarda bu indirimden yararlanılması mümkün değildir.

(Amasya Defterdarlığının 05.11.2018 tarih ve 13441 sayılı özelgesi)

- Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121'inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasından faydalanılabilmesi için **kurumların en az 3 yıldır (beyannamenin ait olduğu yıl ve önceki iki yıl) faaliyette bulunuyor olması** gerektiği tabii olup bu şartı sağlamayan şirketinizin ilgili dönemlere ilişkin olarak %5'lik vergi indirimi uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

(İVDB'nin 17.06.2020 tarih ve 166431 sayılı özelgesi)



# Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme Esasları



## 1) Genel rapor (Master File)

- Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı durumda bulunan ve,
- Bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500.000.000 TL ve üzerinde olan vergi mükellefleri.

## 2) Yıllık transfer fiyatlandırması raporu (Local File)

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemler,
- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemler,
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi işlemler,
- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptığı işlemler.

## 3) Ülke bazlı rapor (Country By Country Report - CbCR)

- Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi



**Teşekkür Ederim...**

**Alper ASLIHAK**

**Yeminli Mali Müşavir**

**H.Ü. Öğretim Görevlisi**

[alperaslihak@gmail.com](mailto:alperaslihak@gmail.com)

[www.alperaslihak.com](http://www.alperaslihak.com)

**Türkocağı Cd. 28/6 Balgat/ANKARA**

**(312) 220 04 30**