

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

**İsmail KÖKBULUT
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**

**Ankara
2015**

Yönetim Yeri ve Yazışma Adresi
ANKARA SMMM ODASI

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

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

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

ANKARA SMMM ODASI Yayın No: 94

Ankara, Ocak 2015

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: SALMAT Basım Yayıncılık Ambalaj Sanayi ve Ticaret Ltd. Sti.

Büyük Sanayi 1. Cad. 95/1 Iskitler/ANKARA Tel: [0312] 341 10 20

Odamız kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir.

Yayıncı kuruluş Ankara SMMM Odası'nı bağlamaz.

SUNUŞ

Vergi mevzuatımızda her yıl onlarca tebliğ ve sirküler yayınlanmakta ve mevzuatın izlenmesi giderek zorlaşmaktadır. Bunun yanı sıra yayınlanan tebliğlerde geçmiş yıllarda yayınlanmış olan tebliğlerin bazı bölümlerinin yürürlükten kaldırıldığı veya ilaveler açıklamasına yer verilerek yeni tebliğler yayınlanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile adım atmış olduğu mevzuatı birleştirme ve anlaşılır olmasını sağlama çalışmaları önümüzdeki yıllarda da devam edeceğine şüphemiz yoktur.

Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması konusunda adımlar atılması bağımsız denetimi de gündeme getirmiştir. Öyle anlaşılıyor ki vergi eksenli muhasebe uygulamaları yerine açık şeffaf, anlaşılır ve üçüncü kişilerin bakıp yararlanacağı mali tablolar düzenlenebilmesinin gerekliliği ve vergilendirmede ki bakış açısını değiştirecektir.

Muhasebenin özellikli konularından birisi de dönem sonu işlemleridir. Muhasebe kayıtlarını başlatmak ve sürdürmek kadar, sonuçlandırmak da bir o kadar önemlidir. Muhasebe kayıtlarının sonuçlandırılmasının bir takım bağlayıcı hükümleri ve kuralları olduğu gibi teknik bazı güçlükleri de vardır. Mali tablolar, tali hesapların ana hesaplara aktarılması, muafiyet ve istisna uygulamaları derin bilgiyi gerektiren konular dönem sonunda defter kayıtlarına yansıtılarak muhasebe diline çevrilir ve sonuçlar ortaya çıkarılır. Bu anlamda dönem sonu işlemleri meslek mensuplarınca her yıl değişiklikler de dikkate alınarak titiz bir çalışma ile sonuçlandırılır.

Dönem sonu işlemlerinin önemi gereği Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası olarak yeni gelişmeleri de dikkate alan kaynak kitap yayınlama geleneğini sürdürüyoruz. Mensuplarımıza dönem sonu

işlemlerinde kaynak olabilmesi amacıyla güncel yargı kararları ve örnek muktezalarında yer aldığı bu kitabın faydalı olacağı düşüncesindeyiz. Kitabı hazırlayan değerli üstadımız YMM İsmail KÖKBULUT'a teşekkür ediyorum.

Dönem sonu çalışmalarında tüm meslek mensuplarımıza kolaylıklar temenni ederek şahsım ve oda kurullarım adına hepinize mutlu bir yeni yıl dileği ile saygılar sunuyorum.

Mehmet OKKALI

Ankara SMMM Odası Başkanı

ÖNSÖZ

Meslek mensupları olarak oldukça hareketli ve mesleki anlamda birçok değişikliğin yaşandığı bir yılı daha geride bıraktık. 2014 yılı içerisinde özellikle E-Fatura ve E-Defter uygulamaları yolunda önemli adımlar atılmış, E-İncelemenin kapısı aralanmıştır. Devlet bazı alacakları yeniden yapılandırarak tahsilat yoluna gitmiştir. Diğer taraftan vergi kanunlarının sadeleştirilmesi yolunda, Vergi Usul Kanunu'nun yeniden yazımı çalışmaları devam etmektedir. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın birleştirilmesi sureti ile hazırlanan yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı TBMM'de sırasını beklemektedir. Bütün bu gelişmeler nedeniyle 2015 yılında da meslektaşlarımızı yoğun bir yılın beklediğini söyleyebiliriz.

2014 yılında Gelir İdaresinin KDV Kanununun uygulamasının başlangıcından itibaren yayımlanan tüm tebliğleri güncelleyerek Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde toplamasını takdirle karşılıyoruz.

Tüm bu gelişmeleri takip etmekte iken, bir hesap döneminin sonuna daha geldik. Yılları işletmelerin mali tablolarını hazırladığı dönemlerdir. İşletmelerin süresiz olarak varsayılan ömrü, faaliyet sonuçlarının tespiti amacıyla belli faaliyet dönemlerine bölünmektedir. Dönem sonlarında hazırlanan mali tablolar işletme sahip ve ortakları, işletme yöneticileri, işletmeyle ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar kadar devlet açısından da önem taşımaktadır. Bu nedenle kitabımızda öncelikle mükelleflerin dönem sonu değerlendirme işlemleri, vergisel boyutuyla değerlendirilmiştir. Kitapta ayrıca dönem sonlarında gelir ve kurumlar vergisi açısından dikkat çeken indirim, istisna ve özellikli konulardan ve dönem sonlarında KDV Kanunu açısından önem arz eden hususlardan bahsedilmiştir. Ayrıca yeni bir uygulama olan E-Defter konusuna da kısaca değinilmiştir.

Kitabımızda, tüm konulara ilişkin vergi yargısının son zamanlardaki kararları ile Gelir İdaresinin konuya bakışını gösterir muktezalara da yer vermeye özen gösterilmiştir. Ayrıca istisna ve indirimler konusunda istisna ve indirimden yararlanan mükellef sayısı ve yararlanılan tutarı gösterir özet açıklamalar ilgili konunun son kısmına eklenmiştir.

Kitabın hazırlanmasında emeği geçen BDO Ankara ekibine, çalışma arkadaşlarımdan Mustafa anakioğlu'na teşekkür ederim.

Bu çalışmanın meslektaşlarıma faydalı olması dilek ve temennilerimle, kitabın sizlere ulaşmasına vesile ve destek olan ASMMM Oda Başkanı Sayın Mehmet OKKALI ve yönetim kuruluna üyelerine şükranlarımı sunarım. ANKARA, 30.12.2014

İsmail KÖKBULUT

Yeminli Mali Müşavir

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM DÖNEM SONU İŞLEMLERİ VE DEĞERLEME

1. DÖNEM SONU İŞLEMLERİ	1
1.1. DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN ÖNEMİ	1
1.2. DÖNEM SONU İŞLEMLERİNE GENEL BAKIŞ	1
1.3. HESAP DÖNEMİ	1
2. ENVANTER VE DEĞERLEME	2
2.1. ENVANTER İŞLEMLERİ	2
2.1.1. Envanter İşlemlerini Kimler Yapar	2
2.1.2. Envanter Nasıl Yapılır	2
2.2. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEME	3
2.2.1. Maliyet Bedeli	4
2.2.2. Borsa Rayıcı	4
2.2.3. Tasarruf Değeri	4
2.2.4. Mukayyet Değer	4
2.2.5. İtibari (Nominal) Değer	4
2.2.6. Rayiç Bedel	4
2.2.7. Vergi Değeri	5
2.2.8. Emsal Bedel ve Ücreti	5
2.2.9. Alış Bedeli	5
2.2.10. Alış Emsal Bedeli	6
2.2.11. Ortalama Perakende Satış Fiyatı	6
2.2.12. Finansal Kiralamada Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri	6
2.3. KAZANCIN TESPİTİ VE DEĞERLEMENİN KAZANCA ETKİSİ	6
2.3.1. Bilanço Esasına Göre Kazancın Tespiti	6
2.3.2. İşletme Hesabı Esasında Kurum Kazancının Tespiti	6
2.3.3. Safi Kurum Kazancı	6
2.3.4. Hasılat Kavramı	7
3. İKTİSADİ İŞLETMELERE DÂHİL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ	7
3.1. NAKİT VE NAKTE DÖNÜŞEBİLEN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ	7
3.1.1. Kasa	7
3.1.2. Çekler	7
3.1.3. Bankalar	8
3.1.4. Vadeli Mevduat Hesaplarının Değerlemesi	8
3.1.5. Banka Kredileri	9
3.1.6. Menkul Kıymetler	9
3.1.6.1. Alış Bedeli İle Değerlenecek Menkul Kıymetler	10
3.1.6.2. Borsa Rayıcı Ölçüsüne Göre Değerlenecek Menkul Kıymetler	10
3.1.6.3. Kıst Getiri Ölçüsüne Göre Değerlenecek Menkul Kıymetler	11

3.2. ALACAK VE BORÇLAR	11
3.2.1. Yabancı Para Cinsinden Alacak ve Borçlar	11
3.2.2. Şüpheli Ticari Alacaklar.....	11
3.2.1.1. Şüpheli Ticari Alacak Ayırmanın Koşulları	12
3.2.2.2. Karşılık Ayrılan Şüpheli Alacağın Tahsil Edilmesi	13
3.2.2.3. Kamudan Olan Alacaklarda Karşılık	13
3.2.2.4. Grup İçi Şirketlerden Olan Alacaklarda Karşılık.....	13
3.2.2.5. KDV Alacaklarında Durum	13
3.2.2.6. Yurt Dışından Olan Alacaklarda Karşılık.....	13
3.2.2.7. Verilen Avanslarda Karşılık.....	14
3.2.2.8. İflas Erteleme Durumunda Şüpheli Alacak	14
3.2.3. Değersiz Alacaklar	15
3.2.3.1. Kazai Hüküm ve Kanaat Getirici Vesika Kavramları	15
3.2.3.2. Aciz Vesikası Olan veya Semeresizlik Belgesi Alınan Alacakların Durumu.....	16
3.2.3.3. Değersiz Alacaklar İçin Diğer Özellikli Konular	16
3.2.4. Vazgeçilen Alacaklar	16
3.2.5. Vazgeçilen Alacaklarda Borçlunun Durumu.....	17
3.2.6. Reeskontlar	17
3.2.6.1. Reeskont Uygulamasının Şartları.....	18
3.2.6.2. Vadeli Çekler İçin Reeskont ve 31.12.2017 Tarihinden Sonraki Durum	18
3.2.6.3. Yabancı Para Cinsinden Olan Senetlerde Reeskont.....	18
3.2.6.4. Hatır Senetleri İçin Reeskont.....	18
3.2.6.5. Şüpheli Alacak Mahiyeti Kazanmış Senetli Alacaklar.....	19
3.2.6.6. KDV Dahil Olan Alacaklar İçin Reeskont.....	19
3.2.6.7. Avans Olarak Alınan Senetler.....	19
3.2.6.8. Reeskont Hesaplanma Formülü.....	19
3.2.6.9. 31.12.2014 Tarihi İtibari ile Uygulanacak Faiz Oranı	19
3.2.7. Yabancı Para Cinsinden Olan Avanslarda Değerleme	19
3.3. STOKLAR	20
3.3.1. Satın Alınan Emtianın Değerlemesi.....	21
3.3.2. Satın Alınan Emtiada Faiz ve Kur Farklarının Durumu	21
3.3.3. İmal Edilen Emtianın Değerlemesi.....	22
3.3.3.1. İlk Madde Malzeme Giderleri.....	22
3.3.3.2. İşçilik Giderleri	22
3.3.3.3. Genel Üretim (İmal) Giderleri.....	22
3.3.3.4. Genel İdare Giderlerinden Mamule Pay	23
3.3.4. Ambalaj Malzemesi Bedeli.....	23
3.3.5. Emtiaları Düşük Bedelle Değerleme.....	24
3.3.6. Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme	24
3.3.7. Çalınan veya Kaybolan Malların Değerlemesi.....	25
3.3.8. Fireler	25
3.3.9. Manipülasyona Tabi Mallarda Değerleme.....	25
3.3.10. Stokların İşletmeden Çekilişi.....	26
3.3.11. Zirai Mahsullerin Değerlemesi	26
3.4. DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ	27
3.4.1. Gayrimenkullerin Değerlemesi.....	27
3.4.2. Gayrimenkul Alımında Kullanılan Kredilere İlişkin Faiz ve Kur Farkları	27
3.4.3. İnşa ve İmal Edilen Gayrimenkuller	29

3.4.4.	Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması	29
3.4.5.	Özel Maliyet Bedeli ve Amortisman Süresi	29
3.4.6.	Demirbaş Eşyanın Değerlemesi	30
3.4.7.	Amortisman Uygulaması	31
3.4.7.1.	Arazilerde Amortisman	32
3.4.7.2.	Amortisman Hesaplama Yöntemleri	32
3.4.7.3.	Madenlerde Amortisman	32
3.4.8.	Fevkalade (Olağan Üstü) Amortisman	34
3.4.9.	Amortisman Uygulama Süresi	34
3.4.10.	Amortisman Hesaplama Yöntemini Seçme ve Değiştirme	34
3.4.11.	Amortisman Mevzunda Bazı Özellikli Konular	35
3.4.11.1.	Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması	35
3.4.11.2.	İktisadi Kıymetlerin Ömrünü Artıran Giderler	35
3.4.11.3.	Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta Tazminatı	35
3.4.11.4.	Devir Halinde Amortisman Uygulaması	36
3.4.11.5.	Birleşme Halinde Amortisman Uygulaması	36
3.4.11.6.	Bilgisayar Programları	36
3.4.11.7.	Faaliyetin Durması Durumunda Amortismanlar	36
3.4.11.8.	Amortisman Süresi Dolmadan Hurdaya Ayrılan İktisadi Kıymetlerin Durumu	36
3.4.11.9.	Damacanalarda Amortisman	37
3.4.11.10.	Plakası Faturanın Alındığı Yılı İzleyen Yılda Alınan Taahhütlere Amortisman Uygulaması	37
3.4.12.	Yenileme Fonu	37
3.4.12.1.	Yenileme Fonunun Şartları	37
3.4.12.2.	Yenileme Fonu Uygulama Esasları	39
3.4.13.	Kuruluş ve Örgütlenme (İlk Tesis ve Taazzuv) Giderleri	39
3.4.14.	Peştemallıklar	40
3.4.15.	Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme	40
3.4.15.1.	Finansal Kiralama İşleminin Tanımı	40
3.4.15.2.	Kiralayana İlişkin Hükümler	41
3.4.15.3.	Kiracıya İlişkin Hükümler	42
3.4.15.4.	Finansal Kiralama Yolu ile Edinilen İktisadi Kıymetlerde Amortisman	42
3.4.15.5.	Sat - Geri Kirala	43
3.4.15.6.	Sat - Geri Kirala İşleminde Vergisel Avantajlar	43
3.5.	YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ	44
3.5.1.	Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Şartları	44
3.5.1.1.	Yapılan İş İnşaat ve Onarım İşİ Olmalıdır	44
3.5.1.2.	İnşaat ve Onarım İşİ Birden Fazla Yıla Sirayet Etmelidir.	47
3.5.1.3.	İnşaat ve Onarım İşİ Resmi veya Özel Taahhütlere Bağlı Olarak Yapılmalıdır	47
3.5.2.	Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Müşterek (Ortak) Giderlerin ve Amortismanların Dağıtılması	48
3.5.3.	Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İşin Başlama ve Bitim Tarihi	48
3.5.4.	Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri ile Uğraşan Kurumlara Bu İşleri İle İlgili Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri Üzerinden Vergi Kesintisi	49
3.5.5.	Geçici Kabul Tarihinden Sonra Yapılacak Ödemelerden Vergi Kesintisinin Durumu	49

3.5.6.	Yıllara Sari İşler Nedeni ile Ortaya Çıkan Kurumlar Vergisi Tevkifat İadeleri	49
3.6.	ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ	50
3.6.1.	İnşaat Devam Ederken Satış Vaadinin Yapılması Hali	51
3.6.2.	Arsa Karşılığında İşyeri veya Konut Verilmesi Hali	51
3.7.	GELECEK DÖNEMLERE AİT GELİR VE GİDERLER	52
3.7.1.	Aktif Geçici Hesapların Değerlemesi	52
3.7.1.1.	Gelecek Aylara Ait Giderler	52
3.7.1.2.	Gelir Tahakkukları	52
3.7.2.	Pasif Geçici Hesapların Değerlemesi	53
3.7.2.1.	Gelecek Aylara Ait Gelirler	53
3.7.2.2.	Gider Tahakkukları	53
3.8.	ENFLASYON DÜZELTMESİ	53
3.8.1.	Enflasyon Muhasebesinin Yapılacağı Dönem ve Enflasyon Muhasebesini Uygulayacak Olanlar	54
3.8.2.	31.12.2003 Tarihli Bilançolarda Düzeltilen Kıymetlerin Elden Çıkarılması	54
4.	DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİNİ GÖSTERİR TABLO	55

İKİNCİ BÖLÜM

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE İNDİRİM-İSTİSNALAR İLE ÖZELLİKLİ KONULAR

1.	DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE İNDİRİM-İSTİSNALAR	58
1.1.	SPONSORLUK HARCAMALARI	58
1.1.1.	Sponsorluk Harcaması Olarak Değerlendirilecek Harcamalar	58
1.1.2.	Sponsorluk Harcamalarının Reklam Harcamalarından Farkı	59
1.1.3.	Gençlik Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği Açısından Sponsorluk	59
1.1.4.	Türkiye'de 2013 Yılında Beyan Edilen Sponsorluk Harcamaları	60
1.2.	BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ	60
1.2.1.	Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunlarında Yer Alan İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar	61
1.2.1.1.	Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Genel Nitelikli Bağış ve Yardımlar	61
1.2.1.2.	Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar	63
1.2.1.3.	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar	65
1.2.1.4.	Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar	66
1.2.1.5.	Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne Yapılan Bağış ve Yardımlar	66
1.2.1.6.	İbadethanelere Yapılan Bağışlarda İndirim	66
1.2.1.7.	Aynı Olarak Yapılan Bağış ve Yardımların İndirilecek Tutarının Tespiti	67
1.2.2.	Diğer Kanunlara Göre Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar	67
1.2.2.1.	Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar	68
1.2.2.2.	7269 Sayılı Kanun Uyarınca Afetzedelere Yapılacak Bağış ve Yardımlar	68
1.2.2.3.	TÜBİTAK'a Yapılan Bağış ve Yardımlar	68

1.2.2.4.	Üniversitelere ve İleri Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağış ve Yardımlar	68
1.2.2.5.	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna Yapılan Bağışlar	69
1.2.2.6.	Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna Yapılacak Bağış ve Yardımlar	69
1.2.2.7.	Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne Yapılacak Bağış ve Yardımlar	69
1.2.2.8.	4122 Sayılı Kanun Kapsamında Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları	69
1.2.2.9.	EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları	69
1.2.2.10.	Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek Ve Vakıflara Yapılan Gıda Temizlik, Giyecek Ve Yakacak Maddeleri Bağışı.....	69
1.2.3.	Türkiye'de 2013 Yılında Beyan Edilen Bağış ve Yardım Tutarları	70
1.3.	KORUMALI İŞYERİ İNDİRİMİ	70
1.4.	AR-GE İNDİRİMİ	70
1.4.1.	5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Ar-Ge İndirimi.....	71
1.4.1.1.	Ar-Ge Faaliyetleri.....	71
1.4.1.2.	Ar-Ge Sayılmayan Faaliyetler.....	71
1.4.1.3.	Projenin Ar-Ge Projesi Olup Olmadığının Değerlendirilmesi.....	72
1.4.1.4.	Ar-Ge Kapsamında Yapılacak Harcamalar.....	73
1.4.1.5.	Ar-Ge Harcamalarının Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmesi	74
1.4.1.6.	Ar-Ge İndiriminin Uygulanması.....	74
1.4.1.7.	Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri	75
1.4.1.8.	Ar-Ge İndirimi Tasdik Raporu	75
1.4.1.9.	Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Destekleri.....	75
1.4.1.10.	Teknokentlerde Ve Serbest Bölgelerde Yapılan Ar-Ge Harcamaları	75
1.4.2.	5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Ar-Ge İndirimi.....	76
1.4.2.1.	Tanımlar	76
1.4.2.2.	5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge Faaliyetleri	77
1.4.2.3.	Ar-Ge Ve Yenilik Sayılmayan Faaliyetler	77
1.4.2.4.	5746 sayılı Kanun Kapsamında Yapılacak Harcamalar	78
1.4.2.5.	Ar-Ge İndiriminin Uygulanması.....	79
1.4.2.6.	5746 Sayılı Kanuna Özel Ek Ar-Ge İndirimi.....	79
1.4.2.7.	Ar-Ge Faaliyetlerinin Tamamlanması veya Devri	80
1.4.2.8.	Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Destekleri.....	80
1.4.2.9.	Kanun Kapsamındaki Ar-Ge Uygulamasında Gerekli Belgeler	80
1.4.2.10.	5746 sayılı Kanunda Yer Alan Diğer Teşvik ve İstisnalar	81
1.4.3.	5746 Sayılı Kanun İle 5520 Sayılı Kanun'da Yer Alan Ar-Ge İndirimi Karşılaştırma Tablosu.....	81
1.4.4.	Türkiye'de 2013 Yılında Beyan Edilen Ar-Ge Harcamalarına İlişkin Bilgiler	82
1.5.	TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ ve KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİM	83
1.5.1.	İndirimden Yararlanma Şartları	83
1.5.1.1.	Verilen Hizmetin Mimarlık, Mühendislik, Tasarım, Yazılım, Tıbbi Raporlama, Muhasebe Kaydı Tutma, Çağrı Merkezi Ve Veri Saklama ile Eğitim ve Sağlık Hizmeti Olması	83
1.5.1.2.	Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konusu	84

1.5.1.3.	Hizmetin, Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum İçin Yapılmış Olması	84
1.5.1.4.	Faturanın Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum Adına Düzenlenmesi.....	84
1.5.1.5.	Verilen Hizmetlerden Yurt Dışında Yararlanılması	85
1.5.1.6.	Eğitim ve Sağlık Hizmetlerinin Yararlanıcısının Yurt Dışında Olması.....	85
1.5.2.	Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi ve Beyanı	85
1.5.3.	Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim ve Belgeler	85
1.5.4.	Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler	86
1.5.5.	2013 Yılında Beyan Edilen Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İndirim Bilgiler	86
1.6.	İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI.....	86
1.6.1.	Tam Mükellefiyete Tabi Girişim Sermayesi Yatırım Fonu ve Ortaklıklarının Katılma Payları ile Hisse Senetlerinden Elde Edilen Kar Payları	87
1.6.2.	Dar Mükellef Kurumdan Elde Edilen Kar Payı.....	87
1.6.3.	Kurucu Senetleri İle Diğer İntifa Senetlerinden Elde Edilen Kar Payları.....	87
1.6.4.	İştirak Edilen Kurumun Yönetim Kurulunda Bulundurulmuş Temsilciler Vasıtası ile Elde Edilen Kar Payları	87
1.6.5.	Serbest Bölgede Faaliyette Bulunan Kurumlardan Elde Edilen İştirak Kazançlarının Durumu	87
1.7.	YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI.....	87
1.7.1.	Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının Şartları.....	88
1.7.1.1.	İştirak Edilen Kurumun Anonim Veya Limited Şirket Niteliğinde Bir Kurum Olması Gerekmemektedir.	88
1.7.1.2.	İştirak Edilen Kurumun Kanuni ve İş Merkezinin Türkiye’de Bulunmaması Gerekmemektedir	88
1.7.1.3.	İştirak Payını Elinde Tutan Kurumun, Yurt Dışı İştirakin Ödenmiş Sermayesinin En Az %10’una Sahip Olması Gerekmemektedir.....	88
1.7.1.5.	İştirak Kazancının Elde Edildiği Tarih İtibarıyla, İştirak Payının Kesintisiz Olarak En Az Bir Yıl Süre İle Elde Tutulması Gerekmemektedir.....	88
1.7.1.6.	Yurt Dışı İştirak Kazancının İştirak Edilen Kurumun Faaliyette Bulunduğu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca En Az %15 Oranında Gelir Ve Kurumlar Vergisi Benzeri Toplam Vergi Yükü Taşınması Gerekmemektedir.....	88
1.7.1.7.	İştirak Kazancının, Elde Edildiği Hesap Dönemine İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi Gereken Tarihe Kadar Türkiye’ye Transfer Edilmesi Gerekmemektedir.....	90
1.7.2.	Yabancı Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna Uygulaması	90
1.7.3.	Yurtdışı İştirak Kazancı ile Kontrol Edilen Yabancı Kurum Arasındaki Farklar	91
1.7.3.1.	Yurt Dışı İştirakin İlgili Yılda Toplam Gayri Safi Hasılatının %25 veya Fazlasının Pasif Nitelikli Gelirlerden Oluşması	91
1.7.3.2.	Yurt Dışı İştirakin Taşınması Gereken Vergi Yükü.....	91
1.7.3.3.	Yurt Dışı İştirakin Asgari Hasılat Tutarı	91
1.7.4.	Türkiye’de 2013 Yılında Yararlanılan İştirak Kazançları İstisnası	91
1.8.	TAM MÜKELLEF ANONİM ŞİRKETLERİN YURT DIŞI İŞTİRAK HİSSELERİNİ ELDEN ÇIKARMALARINA İLİŞKİN İSTİSNA	92

1.9. EMİSYON PRİMİ KAZANCI İSTİSNASI	93
1.10. TÜRKİYE'DE KURULU FONLAR İLE YATIRIM ORTAKLIKLARININ KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA	93
1.11. TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ İLE KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ VE RÜÇHAN HAKLARI SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI	93
1.11.1. İstisnanın Uygulanmasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler	94
1.11.1.1. Taşınmazlar	94
1.11.1.2. İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri	95
1.11.1.3. Rüşhan Hakları	95
1.11.2. İstisnaya İlişkin Şartlar	95
1.11.2.1. İki Tam Yıl Koşulu	95
1.11.2.2. Satış Kazancının Fon Hesabında Tutulması	97
1.11.2.3. Satış Bedelinin Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen İkinci Takvim Yılına Sonuna Kadar Tahsil Edilmesi Gerekir	98
1.11.2.4. Fon Hesabında Tutulan Kazançların İşletmeden Çekilmemesi	98
1.11.2.5. Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti İle Uğraşılması	99
1.11.3. İstisnaya İlişkin Özellikli Durumlar	99
1.11.3.1. Holding Şirketlerin Durumu	99
1.11.3.2. Kooperatiflerin Durumu	100
1.11.4. Taşınmazlar ile İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Devir ve Temlik, Trampası ve Kamulaştırılması	100
1.11.5. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışı	101
1.11.6. Grup Şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu	101
1.11.7. Satılan Taşınmaz ve İştirak Hisselerinin Yerine Aynı Mahiyette İktisadi Kıymet Alınması	102
1.11.8. Kazancın Hesaplanması, Kur Farkı ve Vade Farklarının Durumu	102
1.11.9. Taşınmaz Satış Kazancı İstisnasından Yararlanan Mükellefler, Kalan % 25'lik Kısmı Yenileme Fonu Olarak Kullanılması	103
1.11.10. Satış Zararlarının Durumu	103
1.11.11. 2013 Yılında Yararlanılan Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası Tutarı	104
1.12. BANKALARA VEYA TMSF'YE BORÇLU DURUMDA OLAN KURUMLAR İLE BANKALARA TANINAN İSTİSNA	104
1.13. YURT DIŞI ŞUBE KAZANÇLARI	105
1.14. YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARDA İSTİSNA	105
1.14.1. İstisnanın Kapsamı	106
1.14.2. Merkez ve Yurtdışı İşyeri Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi	107
1.14.3. Geçici Olarak İhraç Edilen Makine ve Teçhizatın Türkiye'ye İthalinde Değerleme	107
1.14.4. Türkiye'deki Merkez Genel Giderlerinden Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerine Pay Verilmesi	107
1.14.5. Yurt Dışından Sağlanan Kazanç veya Hasılatın Türkiye'ye Döviz Olarak Getirilmesi Halinde Doğacak Kur Farklarının Durumu	107
1.14.6. Yurt Dışında Adi Ortaklık Şeklinde Kurulan Şirketlerde Uygulama	108
1.14.7. Türkiye'de 2013 Yılında Yararlanılan Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler İstisnası	108
1.15. EĞİTİM TESİSLERİ İLE REHABİLİTASYON MERKEZLERİNİN İŞLETİLMESİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA	109
1.15.1. İstisna Uygulaması	109
1.15.2. İstisnanın Süresi	110
1.15.3. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması	110

1.15.4.	İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi	110
1.15.5.	Türkiye’de 2013 Yılında Yararlanılan Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Tutarı	110
1.16.	4691 SAYILI TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNUNDA YER ALAN KAZANÇ İSTİSNASI	110
1.16.1.	Yönetici Şirketlerin Yararlanabilecekleri İstisnanın Kapsamı	111
1.16.2.	Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı.....	111
1.16.3.	İstisna Kapsamına Giren Faaliyetler.....	112
1.16.4.	İstisna Kazanç Tutarının Tespiti	112
1.16.5.	Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı	113
1.16.6.	KDV İstisnası	113
1.16.7.	Türkiye’de 2013 Yılında Yararlanılan Teknoloji Geliştirme Bölgesinden Sağlanan Kazançlarda İndirim.....	113
1.17.	SERBEST BÖLGELERDE UYGULANAN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI.....	113
1.17.1.	İmalat Faaliyetinde Bulunan Şirketlere İstisnanın Uygulanması.....	113
1.17.2.	Fason Hizmet Alınması.....	114
1.17.3.	Birleşme ve Devir Hallerinde İstisna Uygulanması	115
1.17.4.	Serbest Bölgede Bulunan Firmaların Faaliyetlerine İstisna Uygulanması	115
1.17.5.	Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı	116
1.17.6.	Faaliyet Ruhsatlarında Belirtilen Sürenin Uzatılması.....	117
1.17.7.	Türkiye’de 2013 Yılında Yararlanılan Serbest Bölge Kazanç İstisnası Tutarları	117
1.18.	TÜRKİYE’DE GERÇEKLEŞTİRİLEN ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE YENİLİK FAALİYETLERİ İLE YAZILIM FAALİYETLERİ NETİCESİNDE ORTAYA ÇIKAN BULUŞLAR NEDENİYLE ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA.....	117
1.18.1.	İstisnanın Uygulanması	117
1.19.	KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İSABET EDEN GİDERLERİN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLEMESİ.....	118
1.20.	İSTİSNALARDA MAHSUP ÖNCELİĞİ VE SONRAKİ DÖNEME DEVİR HUSUSU	118
1.20.1.	Mahsup Önceliği Bulunan ve Kurum Kazancı Olmasa da Uygulanacak İstisnalar.....	118
1.20.2.	Kurum Kazancının Olması Durumunda Uygulanacak İstisnalar.....	119
1.20.3.	Geçmiş Yıl Zararları ile İstisnaların İndirim Önceliği.....	119
2.	DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR.....	120
2.1.	GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI	120
2.1.1.	Götürü Gider Uygulamasında Hasılat.....	120
2.1.2.	Götürü Gider ile İlgili Olarak Özellikli Durumlar	121
2.2.	GİRİŞİM SERMAYESİ FONU	122
2.3.	YATIRIM İNDİRİMİNDE SON DURUM	123
2.4.	TEŞVİK MEVZUATI KAPSAMINDA İNDİRİMLİ VERGİSİ	124
2.4.1.	Uygulamadan Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar	125
2.4.2.	Uygulamadan Yararlanamayacak Harcamalar	125
2.4.3.	İndirimli Vergi Uygulamasının Usul ve Esasları	126
2.4.4.	Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanması	126
2.4.5.	Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları	127
2.4.5.1.	Bölgesel Yatırımlarda Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranı	127
2.4.5.2.	Avantajlı Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları.....	128
2.4.5.3.	Büyük Ölçekli Yatırımlar İçin Yatırıma Katkı Oranı ve Vergi İndirim Oranları.....	128

2.4.6. Yatırıma Başlama ve İşletmeye Geçiş Tarihlerinin Belirlenmesi	129
2.4.6.1. Yatırıma Başlama Tarihinin Belirlenmesi	129
2.4.6.2. İşletmeye Geçiş Tarihinin Belirlenmesi	130
2.4.6.3. Yatırımların Kısmen İşletime Başlanması Halinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması	130
2.4.7. Tevsi (Genişletme) Yatırımlarından Elde Edilecek Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması	130
2.4.8. Zarar Olması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması	131
2.4.9. Yatırım Devri Halinde İndirimli Vergi Uygulaması	132
2.4.10. Yatırımların Taşınması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması	132
2.5. KANUNEN KABUL EDİLMEMEYEN GİDERLER	133
2.5.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilemeyecek Giderler	133
2.5.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilemeyecek Giderler	133
2.5.2.1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler	133
2.5.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler	134
2.5.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar	134
2.5.2.4. Yedek Akçeler	134
2.5.2.5. Kurumlar Vergisi, Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları, Gecikme Zammı ve Faizler	135
2.5.2.6. İhraç Edilen Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ve Pazarlama Komisyonları	136
2.5.2.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları	136
2.5.2.8. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminatlar	136
2.5.2.9. Basın ve Medya Tazminatları	137
2.5.2.10. Alkollü İçki ve Tütün Reklam Giderlerinin Yasal Sınırı Aşan Kısmı	137
2.5.2.11. Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlara İlişkin Giderler	138
2.5.2.12. Finansman Gider Kısıtlaması	138
2.5.3. Diğer Kanunlar Uyarınca Kabul Edilmeyen İndirimler	139
2.5.3.1. Hesaplanan KDV ve İndirilecek KDV	139
2.5.3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi	139
2.5.3.3. Fiili Olarak Ödenmemiş Olan Sigorta Primleri	140
2.5.3.4. Özel İletişim Vergisi	140
2.5.3.5. Şans Oyunları Vergisi	140
2.6. GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU	140
2.6.1. Geçmiş Yıl Zararları	141
2.6.2. Devir ve Bölünme Durumunda Zarar Mahsubu	141
2.6.3. Yurt Dışı Zararların Mahsubu	142
2.7. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU	143
2.7.1. Mahsup Edilecek Vergilerin Sınırı	143
2.7.2. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Tevsiği	144

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
DÖNEM SONU KAZANÇ TESPİTİNDE HASILATA VE GİDERLERE İLİŞKİN
ÖZELLİKLİ KONULAR

1. KAZANÇ TESPİTİNDE HASILATA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ KONULAR	145
1.1. İHRACATA İLİŞKİN HASILATIN BEYAN EDİLECEĞİ DÖNEM	145
1.2. PEŞİN TAHSİL EDİLEN KİRA BEDELLERİNİN BEYANI	146
1.3. ORTAKLARDAN ALACAKLARA ve KASADA BULUNAN FAZLA PARALARA İLİŞKİN ADAT (FAİZ) HESAPLAMA	146
1.4. İŞLETMEDEN ÇEKİLEN MALLARDA DURUM	147
1.5. ÇEŞİTLİ KURUMLARDAN ALINAN FON VE HİBELERİN DURUMU	148
1.6. 5746 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNCE AR-GE PROJELERİ İÇİN ALINAN DESTEKLER	148
2. KAZANCIN TESPİTİNDE GİDERE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ KONULAR	149
2.1. PERSONELE ÖDENEN TEMETTÜNÜN GİDER YAZILMASI	149
2.2. FATURASI SONRAKİ DÖNEMDE GELECEK OLAN ELEKTRİK, SU, DOĞALGAZ VE HABERLEŞME BEDELLERİNİN GİDER YAZILMASI	149
2.3. ELEKTRİK, SU, DOĞALGAZ VE HABERLEŞME BEDELLERİNE İLİŞKİN GEÇİKME FAİZLERİNİN DURUMU	149
2.4. YILBAŞLARINDA VERİLEN HEDİYE ÇEKLERİNİN VERGİSEL DURUMU	150
2.5. YILBAŞLARINDA ALIŞVERİŞ MERKEZLERİNCE ÇEKİLİŞ YOLU İLE MÜŞTERİLERE HEDİYE VERİLMESİ	151
2.6. ÖĞRENİM BURSLARININ GİDER YAZILIP YAZILMAYACAĞI	152
2.7. İŞ İLE İLGİLİ OLARAK ÖDENEN ZARAR VE TAZMİNATLAR	153
2.8. İŞ KAZASI NEDENİ İLE ÖDENEN ZARAR VE TAZMİNATLAR	154
2.9. SERBEST MESLEK ERBAPLARININ MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTASININ VERGİSEL DURUMU	154
2.10. KGK BAĞIMSIZ DENETÇİ İÇİN ÖDENEN KURS VE YETKİLENDİRME ÜCRETİ İLE MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTASININ VERGİSEL DURUMU	156
2.11. SERBEST MESLEK ERBAPLARININ GİYİM HARCAMALARININ GİDER YAZILIP YAZILMAYACAĞI	156
2.12. YAZAR KASA FİŞLERİNE İSTİNADEN GİDER KAYDI	157
2.13. ÇEK VERİLMEK SURETİ İLE YAPILAN BAĞIŞIN HANGİ DÖNEMDE İNDİRİM KONUSU YAPILACAĞI	158
2.14. HIRSIZLIK, GASP VB. ŞEKİLLERDE KAYBEDİLEN PARA VE MALLAR	158
2.15. GARANTİ GİDER KARŞILIKLARI	159
2.16. YURT DIŞINDA BULUNAN SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA YAPILAN SİGORTA VE EMEKLİLİK PRİMLERİ	160
2.17. HOLDİNG ŞİRKETLERİN GENEL İDARE GİDERLERİNİN BAĞLI ŞİRKETLERE DAĞITIMI	160
2.18. SMİYB DÜZENLEME FİİLİNE İŞTİRAK EDEN MALİ MÜŞAVİRLER İLE İLGİLİ DÜZENLEME	161

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN ÖZELLİKLİ
KONULAR

1. DÖNEM SONLARINDA YAPILAN KUR FARKI DEĞERLEMELERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU	163
2. DÖNEM SONLARINDA YAPILAN İSKONTOLARIN (CİRO PRİMLERİNİN) KDV KARŞISINDAKİ DURUMU	164

3. İTHALAT İNDİRİMİNDE KDV	165
4. YIL BİTTİKTEN SONRA GELEN FATURALARDAKİ KDV'NİN DURUMU	166
5. DAVA SONUCUNA GÖRE ÖNCEKİ YILLARA İLİŞKİN FATURALARDAKİ KDV'NİN DURUMU	166
6. ÇALINAN MALLARIN KDV'Sİ HAKKINDA YAPILACAK İŞLEMLER	166
7. İMALAT ARTIKLARININ TESLİMİNDE KDV UYGULAMASI	167
8. MALLARIN ZAYİ OLMASI SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLAR	167
9. MALLARIN DEĞERİNİN DÜŞMESİ SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLAR	168
10. FİRE SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLAR	168
11. BİNEK OTOMOBİL ALIMINDA KDV	168
12. İNDİRİME DAYANAK TEŞKİL EDEN BELGELERİN KAYBEDİLMESİ	169
13. DÖNEM SONLARINDA YAPILAN MASRAFLARIN KDV	170
14. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ	170
15. TAZMİNAT ve CAYMA BEDELLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU	170
16. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ ÇERÇEVESİNDE KURULAN TESİSLERİN SONUNDA İLGİLİ KURUMA DEVRİNDE KDV	171

BEŞİNCİ BÖLÜM

E – DEFTER ve KAYIT SAKLAMA GEREKSİNİMİ

1. E-DEFTER İLE İLGİLİ MEVZUAT	172
2. NEDEN E – DEFTER	173
3. KULLANILAN MUHASEBE PROGRAMI İLE E-DEFTER ARASINDAKİ FARKLAR	174
4. E-DEFTER BAŞVURUDAN SONRA YAPILACAKLAR	174
5. E-DEFTER'E GEÇTİKTEN SONRA BEYANNAMELERİN DURUMU	175
6. E-DEFTER UYGULAMASININ GENİŞLETİŞMESİ	175
7. KAYIT SAKLAMA GEREKSİNİMİ	176
7.1. KAYIT SAKLAMA KAPSAMINDAKİ MÜKELLEFLER	176
7.2. KAYIT SAKLAMA GEREKSİNİMİ KAPSAMINDAKİ KONULAR	177
7.3. KAYITLAR OLUŞTURULURKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR	177

BİRİNCİ BÖLÜM

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ VE DEĞERLEME

1.DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

1.1. DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN ÖNEMİ

Dönem sonu işlemleri belli bir tarih itibarıyla işletmelerin mali tablolarını hazırlamak ve bu mali tablolarda yer alacak bilgilerin gerçekliği ve doğruluğunu sağlamaya yönelik olarak yapılan işlemlerdir.

İşletmelerde dönem sonu işlemleri önem arz etmektedir. Hesap dönemi faaliyet sonucunun belirlenebilmesi için yapılan çalışmalar sırasında, mevcut varlıkların değerlendirilmesinde, yasal düzenlemeler çerçevesinde dikkatli olunması gerekmektedir.

Her ne kadar geçici vergi beyanlarının hazırlanması aşamasında da dönem sonu işlemlerinde uygulanan yasal ilkeler geçerli olsa da bu dönemler itibarıyla düzenlenen tablolarda belli bir hata payının hukuken kabullenilmesi nedeniyle yılsonu itibarıyla yapılan dönem sonu işlemlerinin önemi daha da artmaktadır.

İşletmelerde dönem sonu işlemlerinin yapılması sırasında 3568 sayılı Yasa hükümlerine göre serbest muhasebeci mali müşavirlere önemli görevler düşmektedir. Meslek mensupları görev üstlendikleri kurum ve kuruluşları dönem sonu işlemleri aşamasında mevcut mevzuat hükümlerine uygun davranmaya yönlendirmeleri ve bunun sonucunda da düzenlenmesi gereken mali raporların gerçeği yansıtan bir belge olma özelliğini sağlamaları, mesleki varlık açısından zorunlu olmaktadır.

1.2. DÖNEM SONU İŞLEMLERİNE GENEL BAKIŞ

İşletmelerin bir yıllık faaliyeti sonucunda oluşacak mali tablolar, dönem sonunda yapılacak envanter ve değerlendirme işlemleri ile belirlenmektedir. İşletmelerin bir yıllık kar veya zararı ve bunun üzerinden ödenmesi gereken vergileri bu işlemlerle belirleneceğinden dönem sonu işlemleri ayrı bir öneme sahiptir. Dönem sonu işlemleri, işletmeye dahil mevcutların, alacakların ve borçların tespit edilmesi ve tespit edilen bu kıymetlerin değerlemelerinin yapılması, gelir tablosuna ve dolayısı ile karaa etki edebilecek hususların değerlendirilmesi ve mali tabloların hazırlanması gibi işlemlerden oluşmaktadır.

1.3. HESAP DÖNEMİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 174. Maddesine göre kanuni defterler "hesap dönemi" itibarıyla tutulur. Kayıtlar ise her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Gelir vergisinde, vergilendirme döneminin takvim yılı olmasına karşın kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Hesap dönemi ise normal olarak takvim yılıdır. Ancak, bazı durumlarda, bir yıldan az dö-

nemler de hesap dönemi olarak kabul edilir.

Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi olarak sayılmıştır.

Takvim yılı dönemi, faaliyet ve işlemlerin kapsamına göre uygun bulunmayan mükelleflerin başvurusu üzerine, Maliye Bakanlığı 12'şer aylık "özel hesap dönemleri" belirleyebilir. Kendilerine hesap dönemi belirlenen kurumların kazançları, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.

Dar mükellef kurumların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödediği vergilerde dar mükellef kurumlarca, bu kazançlar için yıllık veya özel beyanname verilmeyen durumlarda, vergilendirme dönemi, vergi tevkifatının ilgili bulunduğu dönemdir.

2. ENVANTER VE DEĞERLEME

2.1. ENVANTER İŞLEMLERİ

İşletmelerin ömrünün belli faaliyet dönemlerine bölünmesi ve faaliyet sonuçlarının

bu dönemler itibariyle tespit edilmesi, dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemlerini zorunlu kılmaktadır.

Envanter, iktisadi bir kıymetin mevcudiyetini tespit işlemidir. İktisadi kıymetlerin varlığının tespiti, hem miktar kontrolü açısından hem de değerlendirme açısından fonksiyon icra eder. Bir iktisadi kıymetin varlığının kayıt ve belgeler üzerinden tespit edilmesi kaydi envanter, fiili olarak tespit edilmesi de fiili envanter olarak adlandırılır.¹

Vergi Usul Kanunu'nun 186. Maddesine göre envanterin tanımı olarak "*bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.*" ifadelerine yer verilmiştir.

2.1.1. Envanter İşlemlerini Kimler Yapar

Vergi Usul Kanunu'nda envanter işlemi yapmak zorunda olanları aşağıdaki gibi belirlemiştir.

- Bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişi tacirler,
- Her türlü ticaret şirketleri,
- Kendi isteği ile bilanço esasına göre defter tutanlar,
- İşletme defteri tutan mal alış satışı üzerine çalışan mükellefler, envanter işlemi yaparak faaliyet sonuçlarını belirlemek zorundadırlar.²

2.1.2. Envanter Nasıl Yapılır

Muhasebe uygulamasında envanter işlemleri genel olarak aşağıdaki sıraya göre yapılır;

- Dönem sonunda muhasebe kayıtlarına göre genel geçici mizan hazırlanır.
- Muhasebe dışı envanter işlemleri yapılarak iktisadi kıymetlerin gerçek durumu

1 Küçük Muzaffer, Değerleme Ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Ocak 2014 Eki

2 Murat Yıldız, Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu, ASMMMO, 2013

tespit edilir.

- Muhasebe dışı envanter sonuçları ile genel geçici mizan karşılaştırılır varsa arasındaki farklar bulunur.
- Bulunan farkların sebeplerine göre gerekli düzenleyici muhasebe kayıtları yapılarak muhasebe içi envanter işlemleri yapılır.
- Maliyetlerin tespit edilir.
- Karşılık, amortisman ve reeskont işlemleri yapılır.
- Gelir ve gider hesapları sonuç hesaplarına aktarılır.
- Vergi karşılıkları ayrılır.
- Muhasebe kayıtları ile envanter sonuçlarının uyumu sağlanarak genel kesin mizan hazırlanır.
- Son olarak mali tablolar düzenlenir.

2.2. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEME

Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin Vergi Kanunları'nda gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerinin saptanmasıdır. Değerlemeye ilişkin hükümler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 258 ve devamındaki maddelerinde yer verilmiş ve her bir aktif ve pasif kıymetin nasıl değerlendirileceği belirlenmiştir.

Değerleme doğrudan vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili bir işlem olduğu için, VUK'ta değerlendirme ölçüleri ve hangi iktisadi kıymetin hangi ölçü ile değerlendirileceği açık olarak belirlenmiş olup, bu konuda mükelleflere inisiyatif kullanma ve tercihte bulunma hakkı tanınmamıştır.

Değerleme ölçüleri Vergi Usul Kanunu'nun 261. Maddesinde düzenlenmiş olup, bu değerlendirme ölçüleri aşağıdaki gibidir:

- Maliyet Bedeli,
- Borsa Rayici,
- Tasarruf Değeri,
- Mukayyet Değer,
- İtibari Değer,
- Vergi Değeri,
- Rayiç Bedel, (2365 Sayılı Kanunun İle Eklenen Bent)
- Emsal Bedeli ve Ücreti, (2365 Sayılı Kanunun İle Eklenen Bent)

261. maddede belirtilenler dışında VUK'un diğer maddeleri ve ilgili vergi kanunlarında tespit edilmiş olan ilave bazı değerlendirme ölçüleri de bulunmakta olup bunlar aşağıdaki gibidir:

- Alış Bedeli,
- Alış Emsal Bedeli,
- Ortalama Perakende Satış Fiyatı,
- Tapu siciline Kayıtlı Bedel,
- Finansal Kiralamada Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri.³

3 Hesap Uzmanları Kurulu Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2014

2.2.1. Maliyet Bedeli

Vergi Usul Kanunu'nun 262. Maddesine göre maliyet bedeli iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara bağlı olan bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

Maliyet bedeli bir iktisadi kıymetin işletmeye mal oluş bedelidir. Mütefferri (bağlı) giderlerden anlaşılması gereken ise yapılan giderin kıymetin satın alma bedeline veya değer artışı sağlayan gidere bağlı olarak yapılması, o ödeme yapılmadan iktisadi kıymetin iktisap edilememesinin anlaşılması gerekmektedir.

2.2.2. Borsa Rayici

Vergi Usul Kanunu'nda borsa rayici; gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsası-na, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerlerini ifade eder.

Normal temevvüçler(dalgalanmalar) dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele(işlem) günü yerine değerlemeye takaddüm (önceki) eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. (VUK madde 263)

Borsadan kastedilen Türkiye'de kurulu bulunan menkul kıymet, vadeli işlem ve ticaret borsalarıdır.

* İlgili Kanun maddesine göre işletmelerde bulunan yabancı para veya yabancı para ile ölçülebilen değerlerin değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir. Ancak ülkemizde serbest döviz borsası olmadığı için yabancı paralar için değerlendirme Maliye Bakanlığı'nca açıklanan resmi kurlara göre değerlendirilmektedir.

2.2.3. Tasarruf Değeri

Vergi Usul Kanunu'nun 264. maddesine göre tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir.

2.2.4. Mukayyet Değer

Vergi Usul Kanunu'na göre mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Bu nedenle mukayyet değer bir değerlendirme ölçüsü değil, önceden yapılan bir değerlemenin sonucunu gösteren kayıttır.

2.2.5. İtibari (Nominal) Değer

İtibari değer, Vergi Usul Kanunu'nun 266. maddesinde "*Her nevi senetlerle, esham ve tahvillerin üzerine yazılı olan değer*" olarak tanımlanmıştır. Nominal değer ilgili kıymetli evrakın üzerinde yazılı olan değeridir. Her nevi senetlerle hisse senedi ve tahvillerin, ulusal paranın ve benzeri nitelikteki kıymetli evrakın değerlendirilmesinde kullanılacağı öngörülmüştür.

İtibari değer ile değerlendirilmesi gereken hisse senetleri, şirketlerin sahip oldukları hisse senetleri dolayısı ile bedelsiz iktisap edilen hisse senetleridir. Bedel ödemek sureti ile elde edilen hisse senetlerinin borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.2.6. Rayiç Bedel

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. Rayiç bedel özellikle veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisi uygulamalarında önem kazanan bir değerlendirme ölçüsüdür.

2.2.7. Vergi Değeri

Vergi değeri, Vergi Usul Kanunu'nun 268. maddesinde "*Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değer*" olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu madde hükmü uyarınca vergi değeri rayiç bedeldir ve emlak vergisinde yalnızca maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazilerde bu değerlendirme ölçütü kullanılmaktadır.

2.2.8. Emsal Bedel ve Ücreti

Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde emsal bedel, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli değerlendirme ölçütü, değerlemeye konu malın emsali olan bir malın değerlendirme günündeki normal alım-satım bedelinin kıyaslanması suretiyle değerlemeye konu malın değerinin saptanması için kullanılır.

Bir varlığın emsal bedeli için öncelikle ortalama fiyat esas, sonra maliyet esas ikisi ile de tespit edilemiyorsa takdir esas kullanmak gerekir. Emsal bedel için bu sıraya uyulması zorunludur. Vergi Usul Kanunu'na göre ortalama fiyat esas, maliyet esas ve takdir esas aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Ortalama fiyat esas: Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

Maliyet bedeli esas: Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini tespit eder.

Takdir esası: Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

2.2.9. Alış Bedeli

Alış bedeli; bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan bedeldir. Alış bedeli uygulamasına sadece Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesinde yer alan bazı menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde rastlanır.

2.2.10. Alış Emsal Bedeli

Vergi Usul Kanunu'nun geçici maddesinde düzenlenmiş bir değerlendirme ölçütüdür. Geçici 4. Maddede yer alan açıklamalar ile; ilk defa bilanço esasına göre Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetine girecek olanlar açılış bilanço ve envanterini hazırlarken işletmeye dahil iktisadi kıymetleri maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekir. Maliyet bedeli bilinmiyorsa mükelleflerin bizzat belli edecekleri alış emsal bedeli değerlendirilmeye esas tutulur.

2.2.11. Ortalama Perakende Satış Fiyatı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesi'nde (gerçek ücretler) düzenlenen bir değerlendirme ölçütüdür. İlgili Kanun maddesine göre hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirilir.

2.2.12. Finansal Kiralamada Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri

Finansal Kiralama işlemlerinde kullanım hakkının tutarı, iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı olarak tespit edilmektedir.

2.3. KAZANCIN TESPİTİ VE DEĞERLEMENİN KAZANCA ETKİSİ

2.3.1. Bilanço Esasına Göre Kazancın Tespiti

Bilanço esasına göre ticari kazanç, mali bilançolar üzerinden hesap dönemi sonunda ve başındaki öz sermaye tutarları arasındaki farktır. Ayrıca, hesap dönemi içinde söz konusu işletmenin sahip veya sahiplerince;

- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,
- İşletmeden çekilen değerler ise bu farka ilave olunur.

Dönem sonundaki öz sermayenin dönem başındakine göre fazla olan kısmı o dönemin ticari kazancı sayılır. Ters durumda ise fark, zararı gösterir.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 39, 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur. Kurumlar Vergisi bakımından ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. ve 11. Maddeleri dikkate alınacaktır.

2.3.2. İşletme Hesabı Esasında Kurum Kazancının Tespiti

İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır.

Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tetiye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.

Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 39, 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.

2.3.3. Safi Kurum Kazancı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde Kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun Maddesi'nin devamında ise safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacağı belirtilmiştir.

2.3.4. Hasılat Kavramı

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Hasılat kavramını, kurum öz varlığında artma meydana getiren mal satış bedeli, hizmet bedeli, temettü, faiz, irat, kur farkı, tazminat vb. her türlü pasif unsurlar olarak tanımlamak mümkündür.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 39. maddesinin parantez içi hükmüne göre; *"Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla, tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder."* Bunun anlamı ticari kazancın saptanmasında, ödeme ya da tahsilatın öneminin olmadığıdır. Bir hasılatın gelir olarak göz önüne alınabilmesi tahakkuk etmesi yeterlidir. Yine bir giderin yasal kayıtlara intikal ettirilebilmesi, ödenmiş olmasına bağlı değil, borç olarak tahakkuk etmesi yeterlidir.

3. İKTİSADİ İŞLETMELERE DÂHİL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

3.1. NAKİT VE NAKTE DÖNÜŞEBİLEN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

3.1.1. Kasa

Vergi Usul Kanunu'nun 284. Maddesine göre kasa mevcudu itibari değer ile değerlendirilmelidir. Kasada Türk Lirası haricinde yabancı paralarında olması halinde, bu paraların VUK 280. Maddesine göre borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak Türkiye'de döviz borsası olmadığından kasada mevcut yabancı paralar, Maliye Bakanlığı'nın her yıl VUK Genel Tebliği ile yayınladığı efektif alış kuru ile değerlemeye tabi tutulur ve değerlendirme farkları olumlu ise kambiyo karı olarak; olumsuz ise kambiyo zararı olarak dönem matrahının tespitinde dikkate alınır.

Bilanço günü itibari ile kasadaki mevcut paranın sayılarak miktarının tespit edilmesi gerekir. Tespit edilen tutar geçici mizan ile uyumlu ise herhangi bir düzeltme yapılmaz. Ancak arada fark varsa bu farkın araştırılarak bulunması gerekmektedir. Kasanın sayım fazlalıkları 397-Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları Hesabının alacağında, kasa noksanlıkları ise 197-Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları Hesabının borcunda izlenir.

Kasa sayım fazlasının vergi uygulaması açısından matraha ilave edilmekte, kasa sayım noksanlığının çıkması halinde ise, bu farklılık mali karın tespiti açısından gider kabul edilmemektedir. Bu nedenle, kasa sayım farklılığının nedeni bulunana kadar ilgili cari hesapta bekletilmesi; ancak, dönem sonuna kadar farklılığın nedeni bulunmazsa olağan dışı gelir veya gider olarak kayıtlara alınması gerekir.

Dönem sonu kasa bakiyesinin çok büyük meblağlarda olması halinde bu paranın kasada olamayacağı ve ortaklar tarafından kullanılmış olduğu gerekçesiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını gerekçesiyle cezalı tarhiyata muhatap olunabilir. Bu nedenle dönem sonu kasa bakiyesi; işletmenin büyüklüğüne, iş hacmine ve kasa işlemlerinin yoğunluğuna uygun bir tutarda olmalıdır.

3.1.2. Çekler

Çeklerin dönem sonu değerlemesinde öncelikle fiili envanter yapılır. Fiili envantere kayıtlarla farklılık göstermesi durumunda, karşı işletmelerle mutabakat sağlanmak kaydıyla kasa hesabı başlığında açıklandığı şekilde işlem yapılarak kaydi envanter kayıtların fiili envanter ile uyumu sağlanır.

Çekler mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizle düzenlenen çekler Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan döviz alış kuru üzerinden değerlendirilir.

31.01.2012 tarihli 28193 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6273 sayılı Çek Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 6'ncı maddesinin geçici 3'üncü maddesi ile 5941 sayılı Çek Kanunu'na eklenen: *"31.12.2017 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir."* hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısı ile 31.12.2017 tarihine kadar çeklere vade uygulanacaktır. Konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamaları "Reeskontlar" bölümünde yapılmıştır.

3.1.3. Bankalar

Bilançoda yer alacak bankalar kaleminin envanteri ilgili banka ile mutabakat sağlanarak yapılır. Mutabakat esnasında kayıtlarda eksiklik tespit edilmesi halinde bunlar düzeltilir.

Banka hesabında TL ve döviz cinsinden paralar tutulduğu için TL cinsinden vadesiz hesaplar mukayyet değerle, döviz cinsinden vadesiz hesaplar ise Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan ilgili döviz alış kuru ile değerlendirilir.

3.1.4. Vadeli Mevduat Hesaplarının Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 281. maddesine göre alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit (dayanan) alacaklar değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadeli mevduatların dönem sonu değerlemesinde, değerlendirilme gününe kadar işlemiş olan vade kısmına karşılık olarak mevduata ilişkin faiz oranı kullanılarak faiz hesaplanacak ve söz konusu faiz tutarı cari dönemde "faiz geliri" olarak dikkate alınacaktır.

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 34.8. bölümünde *"Vadesi değerlendirilme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerlendirilme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir."*

Aynı şekilde, beyanname tarihine kadar satılan veya itfa edilen Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerinden, değerlendirilme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancına dahil edilen gelirlere isabet eden vergi kesintileri de beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir." açıklamasına yer verilmiştir.

Tebliğ'in ilgili maddesine göre; vadesi 31 Aralık ile 25 Nisan (gelir vergisi mükellefleri için 25 Mart) tarihinden önce dolan ve tahakkuk yolu ile gelir kaydedilmiş bulunan faiz gelirlerine ilişkin hesaplanan stopaj mahsuba konu edilebilecektir.

Vadesi beyanname verme süresinden sonra dolan mevduat hesaplarında ise, stopajın tamamı faiz ödemesinin yapıldığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergilerden mahsubu yapılacaktır.

3.1.5. Banka Kredileri

Vergi Usul Kanunu'nun 281. Maddesine göre alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Düzenleme ile, bankalar tarafından kullanılan kredilere yürütülen faizlerin değerlendirilme günü itibariyle krediyi veren bankalar tarafından gelir, krediyi kullanan mükellefler tarafından da gider olarak kaydedilebileceği hususuna açıklık kazandırılmıştır. Böylece işleme taraf olan mükelleflerden birisi için gider oluşturan unsurun, diğer mükellef içinde gelir oluşturması kuralına uygun hükümler getirilmiştir.

Bu şekilde finansman ihtiyaçlarını banka kredisi kullanmak suretiyle karşılayan mükellefler, banka kredisi borçları nedeniyle değerlendirilme gününe kadar oluşan kıst döneme ait tahakkuk etmiş ancak ödemiş oldukları faizleri de gider olarak kurum kazancından indirebileceklerdir.

Bankalardan alınan altın kredisinin dönem sonu veya geri ödeme tarihinde baz alınacak değerlendirilme ölçüsü hakkında alınan bir özalgede⁴ kullanılan altın kredisi için;

- Bankaların altın alış ve satış fiyatlarını serbestçe belirleyebildikleri için, altının İstanbul Altın Borsasındaki değeri ile değil, krediyi kullandıran bankanın altın kredisi için tespit etmiş olduğu satış fiyatının esas alınması,

- Bankadan alınan altın kredisinin, kredi sözleşmesine dayanan bir borç niteliği taşıdığından mukayyet değerle değerlendirilmesi, geçici vergi dönemi ve hesap dönemi sonundaki dönem için altın olarak hesaplanan faizin de mukayyet değere eklenmesi,

- Kredinin geri ödemesi sırasında mukayyet değerle geri ödeme tarihinde bankanın hesapladığı değer arasındaki farkın, gelir veya gider hesaplarına intikal ettirilmesi,

- Kredi olarak alınan altının, işletme için emtia niteliğinde olması sebebiyle aktifte maliyet bedeli ile kaydedilmesi, geçici vergi dönemi sonları itibariyle stokta bulunan fiziki altın mevcudunun maliyet bedeli ile değerlendirilmesi ve satılmadığı sürece gelir veya gider hesaplarını etkilememesi hususları vurgulanmıştır.

3.1.6. Menkul Kıymetler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinde menkul kıymetlerin tanımı, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulu'nca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazine veya diğer kamu tüzel kişilerin ihraç edilen her türlü menkul kıymetleri ifade edeceği belirtilmiştir.

Uygulamada karşılaşılan menkul kıymetleri şu şekilde sıralayabiliriz.

- Hisse senetleri ve tahvil kuponları,
- Hisse senedi ve geçici ilmuhaberleri,
- Devlet ve özel sektör tahvilleri,
- Hazine bonoları,

4 23.02.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[265-2012/VUK-1- . . .]-1119 numaralı özelge

- Yatırım fonu katılma belgeleri,
- Kar-zarar ortaklığı belgeleri,
- Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerinin tahvil ve bonoları,
- Finansman bonoları,
- Banka bonoları ve banka garantili bonolar,
- Varlığa dayalı menkul kıymetler,
- Gelir ortaklığı senetleri,
- Gayrimenkul sertifikaları

Vergi Usul Kanunu'nun 279. Maddesine göre "Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmın eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirir."

Yukarıda yer alan kanun maddesi gereğince bir kısım menkul kıymetler **borsa rayici**, bir kısım menkul kıymetler **alış bedeli** ile bir kısmı ise **kıst getiri ölçütü** ile değerlendirilmektedir. Menkul kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüsü kullanılarak değerlendirilmesine ilişkin esaslara aşağıda özetle yer verilmiş bulunmaktadır.

3.1.6.1. Alış Bedeli İle Değerlenecek Menkul Kıymetler

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi uyarınca alış bedeli ile değerlendirilecek menkul kıymetler şunlardır:

- Hisse senetleri,
- Fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri,
- Borsa rayici bulunmayan, getirisi, ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler. Bu menkul kıymetler ise şunlardır;
- Geçici İlmuhaberler.
- Gelir Ortaklığı Senetleri,
- Kar-Zarar Ortaklığı Belgeleri,

3.1.6.2. Borsa Rayici Ölçüsüne Göre Değerlenecek Menkul Kıymetler

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi çerçevesinde alış bedeli ile değerlendirilmesi gereken menkul kıymetler dışında kalan menkul kıymetler borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Borsa rayici ile değerlendirilecek menkul kıymetler aşağıdaki gibidir:

- Tahviller, Devlet Tahvilleri,
- Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler,

- Banka Bonoları,
- Banka Garantili Bonolar,
- Hazine Bonoları,
- Fon portföyünün %51'i, Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşmayan yatırım fonu katılma belgeleri,
- Finansman Bonoları,
- İpotekli Borç Senetleri,
- Konut Sertifikaları,
- Gayrimenkul Sertifikaları.

Borsa rayici ile değerlendirilecek menkul kıymetlerde dönem sonu itibariyle ortaya çıkacak değerlendirme farklarının ilgili yıl geliri ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

3.1.6.3. Kıst Getiri Ölçüsüne Göre Değerlenecek Menkul Kıymetler

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesine göre; borsa rayici ile değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlerin borsa rayiçlerinin bulunmaması ya da borsa rayicinin oluşmasında muvazaa olduğunun anlaşılması halinde değerlemeye esas bedel; menkul kıymetin alış bedeline, vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır.

3.2. ALACAK VE BORÇLAR

3.2.1. Yabancı Para Cinsinden Alacak ve Borçlar

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesine göre, yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin kararlaştırılmasında muvazaa olduğu anlaşılırsa rayiç bedel yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsa rayicinin bulunmadığı durumlarda, değerlemede esas alınacak kur Maliye Bakanlığınca tespit edilecektir. Ülkemizde serbest döviz borsası olmadığı için yabancı paralar için değerlendirme Maliye Bakanlığı'na açıklanan resmi kurlara göre değerlendirilmektedir. Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre; yabancı para cinsinden alacak ve borçlar **döviz alış** kuru ile değerlendirilecektir.

Yabancı para cinsinden senetsiz borç ve alacakların değerlemesi sonucunda oluşan yeni değerler dönem sonu bilançosunda yer alacak; oluşan kar ya da zarar ise kambiyo karı veya kambiyo zararı olarak dönem kar ya da zararına aktarılacaktır.

Türk Lirası cinsinden senetsiz alacak ve borçlar Vergi Usul Kanunu'nun 281. ve 285. maddeleri uyarınca mukayyet değerleriyle değerlendirilir.

3.2.2. Şüpheli Ticari Alacaklar

Şüpheli alacak; borçlunun borcunu inkar etmesi, borcunu ödediğini iddia etmesi, borcun miktarında veya vadesine hata olduğunu ileri sürmesi ya da ya da borcunu ödeyemeyeceğine dair duyum alınması gibi değerlendirme gününde tahsilinin şüpheli hale geldiği kabul edilen alacaklardır. Şüpheli alacaklar bilançoya diğer alacaklardan ayrı olarak aktarılır. Vergi Usul Kanunu işletmelere şüpheli hale gelen alacaklar için belirli şartlar altında karşılık ayırma imkanı getirmiştir. VUK'a göre işletmeler, şüpheli hale gelen alacakları için pasifte karşılık ayırmak sureti ile gider kaydedebilir.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

3.2.1.1. Şüpheli Ticari Alacak Ayırmanın Koşulları

Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde düzenlenen şüpheli alacakların uygulama şartlarını aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

- Şüpheli alacak karşılığı ayırmak için öncelikle bilanço usulüne göre defter tutulmalıdır. İşletmelerin pasifte karşılık ayırmak sureti ile şüpheli ticari alacakları zarar hesabına nakli mümkündür. Bu nedenle işletme hesabına göre defter tutan mükelleflerin şüpheli alacak karşılığı ayırmaları mümkün değildir.

- Alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak doğması; yani gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası ilgili olarak daha önce hâsılat hesaplarına kaydedilmiş olması gerekir.

- Alacağın teminatsız olması gerekir. Teminata bağlanmış alacaklarda, alacağın şüpheli hale geldiğini ileri sürmek mümkün değildir. Teminatlardan yeterli tahsilat yapılamayacağı anlaşılırsa bu dönemde tasarruf değerine göre şüpheli alacak karşılığı ayrılacaktır. Teminat çözdürülmeden teminatlı alacak kısmı için şüphelik hali ortaya çıkmayacaktır.

- Şüpheli alacaklar için alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılabilir. İşletme aleyhine olmakla beraber alacağın şüpheli hale geldiği dönemden sonra karşılık ayrılması Maliye İdaresince kabul edilmemektedir. Şüpheli alacak karşılığı uygulaması ihtiyari bir uygulamadır. Dolayısıyla alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmadığı durumda ihtiyariliğin karşılık ayırmama yönünde kullanıldığı kabul edilerek, daha sonraki dönemlerde bu alacak için karşılık ayrılması söz konusu olamaz.

Alacağın tahsilinin hangi durumlarda şüpheli sayılacağı Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde sayılmıştır. İlgili Kanun maddesine göre;

- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile ,

- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar için karşılık ayrılabilir.

Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar: Alacağın şüpheli alacak sayılabilmesi dolayısıyla karşılık ayrılabilmesi için, mahkemede dava açılmış olması veya icra dairesine icra takip dilekçesinin verilmiş olması gerekmektedir. Ancak, davaya veya icraya şeklen başvurulması yeterli olmayıp kötü niyetli kullanımının önüne geçmek amacıyla, gerek mahkemeye gerekse icraya yapılan başvuruların **ciddi şekilde** takip edilmesi de gerekmektedir.

Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar: Alacağın dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olması, alacağın şüpheli sayılabilmesi için yeterli olmayıp, bu türden alacakların şüpheli sayılabilmesi için, alacağın protesto edilmiş veya yazı ile bir defadan fazla istenilmiş olmasına rağmen ödenmemiş olması zorunludur. Vergi Usul Kanunu'nda dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların nasıl tespit edileceğine ilişkin bir hüküm yoktur.

Konu ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verdiği özeldede⁵ "*Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların tespiti açısından dava edilecek alacak için*

5 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 22.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32323-8114-449 sayılı özeldesi.

avukatlık ücreti, yargı harcı, notere yapılacak ödemeler ile posta giderleri toplamı dikkate alınarak tahmini bir dava maliyeti bulunacak ve bu tutar alacakla kıyaslanacaktır. Tahmini dava maliyetinin alacaktan daha büyük olması halinde, mahkemeye başvurulmadan protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenerek tahsil edilemeyen alacak için karşılık ayrılması mümkün olabilecektir.

Buna göre, söz konusu alacağınızın dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklardan olup olmadığının tespiti açısından yukarıdaki kıyaslamayı yapmanız gerekmektedir. Tahmini dava maliyetinin alacaktan daha büyük olması halinde, mahkemeye başvurmadan protesto etmeniz veya yazı ile bir defadan fazla istemenize rağmen tahsil edemediğiniz takdirde, söz konusu alacağınız için şüpheli alacak karşılığı ayırmanız mümkündür." ifadelerine yer vermiştir.

3.2.2.2. Karşılık Ayrılan Şüpheli Alacağın Tahsil Edilmesi

Şüpheli hale gelen bir alacak, karşılık ayrılıp giderleştirildikten sonra, herhangi bir şekilde sonradan tahsil edilir ise, tahsil edilen tutarın tahsil edildiği dönem kazanına dahil edilerek matraha eklenmesi gerekmektedir.

Karşılık ayrılan şüpheli alacağın tahsil imkanı ortadan kalkarsa, tahsil olunamayan alacak tutarı şüpheli alacaklar ve şüpheli alacaklar karşılığı hesapları ile karşılaştırılarak kapatılır.

3.2.2.3. Kamudan Olan Alacaklarda Karşılık

Kamu idare ve işletmelerinden olan alacaklar için karşılık ayrılmaz. Karşılık ayırmanın temel nedeni doğması muhtemel bir zararın varlığıdır. Kamu idaresinden olan bir alacağın tahsilinin tehlikeye düştüğünden söz edilemeyeceği için, bu alacaklara karşılık ayrılmaz. İdarenin de görüşü bu yöndedir.

3.2.2.4. Grup İçi Şirketlerden Olan Alacaklarda Karşılık

Grup içi kuruluşlarla (kardeş kuruluşlar) olan ilişkili şirketlerin, diğer kuruluşlarla olan ilişkiden farkı bulunmaması gerekir. Bu nedenle grup içi firmalardan olan alacaklar için de diğer şartların mevcudiyeti halinde şüpheli alacak uygulaması yapılabilecektir.

3.2.2.5. KDV Alacaklarında Durum

334 Seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile KDV alacakları için de şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi yönünde açıklama yapmıştır. Anılan tebliğle yapılan açıklamada KDV alacaklarında şüpheli alacak karşılığı ayrılması için ayrıca; alacağa konu KDV'nin ilgili dönem kayıtlarına intikal etmesi ve KDV beyannamesi ile beyan edilmiş olması şartı aranmaktadır.

3.2.2.6. Yurt Dışından Olan Alacaklarda Karşılık

Vergi Usul Kanunu'na göre şüpheli hale gelen alacak için karşılık ayırmak için alacağın yurt içinden veya yurt dışından olmasının bir önemi yoktur.

Yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir. Yurt dışından olan alacakların dönem sonunda değerlemesi nedeniyle oluşacak kur farkları da asıl alacağın akıbetine tabi olduğundan asıl alacak şüpheli hale geldikten sonra bu alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak Danıştay 4. Dairesinin 2008/399 esas numaralı kararında yurt dışından olan alacak için yurt içinde icra takibi başlatılmasında ve icra takibi sonucu şüpheli alacak gideri olarak kaydedilmesi yasaya uygun bulunmuştur. Söz konusu karar aşağıdaki gibidir:

*“İncelenen dosyada, uyuşmazlık konusu borcun para borcu olması nedeniyle Borçlar Kanunu’nun 73. maddesi uyarınca aksine sözleşme olmaması halinde para borcunun ifa yeri alacaklı ikametgahı olarak belirlenmesi karşısında, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 10. maddesi ve İcra ve İflas Kanunu’nun 50. maddesi gereğince **para borcunun ifa yeri** olan alacaklı ikametgahındaki icra dairesinin de yetkili icra dairesi olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, davacının ikametgahı İstanbul olduğundan İstanbul İcra Daireleri de uyuşmazlık konusu alacağı takibe yetkilidir.*

Bu durumda, ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili olan ve yetkili icra dairesince takip edildiği anlaşılan alacağın davacı tarafından şüpheli alacak olarak ayrılmasında ve hasılatтан düşülmesinde yasaya aykırılık yoktur. Bu itibarla, davacı adına yapılan tarhiyatta ve tarhiyata karşı açılan davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarılık görülmemiştir.⁶”

3.2.2.7. Verilen Avanslarda Karşılık

Satış bedeline mahsuben yapılan ödemeler (avanslar) için karşılık ayrılması mümkün değildir. Şüpheli hale gelen alacağa karşılık ayırmanın şartlarından bir tanesi söz konusu alacağın daha önceden hasılat hesaplarına kaydedilmiş olması gerekmektedir. Mal teminine yönelik olarak verilen avanslar, ticari faaliyetle ilgili olmakla birlikte, daha önceden hasılat hesaplarına intikal ettirilmediği için karşılık ayırmak sureti ile zarar olarak kaydedilemeyecektir.

3.2.2.8. İflas Erteleme Durumunda Şüpheli Alacak

2004 sayılı İcra İflas Kanununun “Erteleme Tedbirleri” başlıklı 179/a maddesinde iflasın ertelenmesine karar veren mahkemenin, şirketin veya kooperatifin mal varlığının korunması için gerekli her türlü tedbiri iyileştirme projesini de göz önünde tutarak alacağı, mahkemenin erteleme kararı ile birlikte kayyım atanmasına karar vereceği, mahkemenin, yönetim organının yetkilerini tümüyle elinden alıp kayyım verebileceği gibi, yönetim organının karar ve işlemlerinin geçerliliğini kayyımın onayına bağlı kılmakla da yetinebileceği, iflasın ertelenmesi kararında kayyımın görev ve yetkilerinin ayrıntılı olarak gösterileceği, mahkemenin erteleme kararının hüküm fıkrasını 166’ncı maddenin ikinci fıkrasındaki usulle ilan edeceği ve gerekli bildirimleri yapacağı belirtilmiştir.

Aynı Kanun’un “Erteleme Kararının Etkileri” başlıklı 179/b (Ek:17/7/2003-4949/50 md) maddesi ile de, erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takibin yapılamayacağı ve evvelce başlamış takiplerin duracağı; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetlerin işlemeyeceği, hüküm altına alınmıştır.

İflasın ertelenmesi kurumunun temel amacı, mali durumu bozulmuş ve iflası istenmiş olan bir sermaye şirketinin mali durumunun düzelmesi ihtimali bulunuyorsa gerekli tedbirleri alarak şirkete toparlanma ve yeniden üretim ve istihdam yaratma imkânı vermektir. Süreç sırasında iyileştirme projesine uygun olarak ticari faaliyete devam edilmektedir. Süreç sonunda başarıya ulaşılabilir, ödemeler yapılabilir ve

6 Danıştay 4. Dairesinin 27.05.2010 tarihli, Esas No: 2008/399, Karar No: 2010/3271 sayılı kararı

ticari hayata devam edilebilir veya başarı sağlanamayarak iflas ya da konkordato sürecine de gidilebilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun düzenlemedeki amacı alacağın şüpheli hale geldiğinin ispatı olduğuna göre; alacaklının yasal haklarını sınırlayarak alacağının temini için başvuracağı icra takibini engelleyen İcra İflas Kanunu'nun 179/b maddesi de şartın yerine getirildiğinin ispatı bakımından yeterlidir.

İcra ve İflas Kanunu uyarınca iflasın ertelenmesi uygulamasında icra takipleri ertelenmekte olup, erteleme kararı dava açsın açmasın tüm alacaklılar bakımından sonuç doğuracağından alacaklıların dava açmalarına ve icra takibi yapmalarına gerek yoktur.

Gerek alacaklı olunan şirket hakkında «iflasın ertelenmesi» kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyecek olması, gerekse iflası ertelenen borçlu şirketin takibi İcra ve İflas Kanunu hükmü uyarınca engellendiği hususları birlikte değerlendirildiğinde iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen ve kanunen takibine de imkân olmayan alacaklar için mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.⁷

3.2.3. Değersiz Alacaklar

Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaklardır.

Değersiz alacaklar, yukarıda açıklanan mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet değerleri ile zarar olarak kaydedilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin de değersiz alacakları, gider kaydedilebilir. Dolayısı ile bilanço veya işletme hesabına göre defter tutan mükellefler değersiz alacak hükümlerinden yararlanabilir.

Değersiz alacakların bu hale geldikleri yılda nazara alınması gerekmektedir. İlgili yılda zarara kaydedilmeyen değersiz alacağın, sonraki yıllarda zarara kaydedilmesine imkan yoktur.

Alacağın ticari ve zirai kazancının elde edilmesiyle ilgili olmasının yanı sıra gerçek bir faaliyete dayanması gerekir.

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan ve bu arada hatır senetlerinden doğan alacakların değersiz alacak olarak değerlendirilmesi ve zarara geçirilmesi mümkün değildir.

3.2.3.1. Kazai Hüküm ve Kanaat Getirici Vesika Kavramları

Kazai hükümden, alacağın borçlusu tarafından ödenmesi imkanının bulunmadığını hükme bağlayan bir **mahkeme kararının** anlaşılması gerekir.

Kanaat verici bir vesikadan ne anlaşılması gerektiği hususunda kanunda yeterli açıklık bulunmamaktadır. Uygulamada aşağıda yer alan belgeler kanaat verici vesika olarak değerlendirilebilir:

- Konkordato anlaşması: Konkordato ile alacaklının borçluyu ibra ettiği miktar değersiz alacak sayılır.
- Alacaktan vazgeçildiğini gösteren mahkeme tutanakları.

7 07.12.2010 tarihli B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-551 sayılı GİB Özelgesi

- Borçlunun kesin olarak yurt dışına çıktığını ve el konulmasını gerektiren malı olmadığını gösteren belgeler.
- Mal varlığı bulunmayan borçlunun öldüğünü ve mirasçılarının mirası reddettiğini gösteren belgeler.
- Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler.
- Borçlunun ülkeyi dönmek üzere terk ettiğini belirleyen gazete haberleri ve bunu doğrulayan resmi makam belgeleri, örneğin yabancı bir ülkeye kaçma veya sığınma talebine ilişkin belgeler ile haczi kabil malı olmadığını gösteren belgeler.
- Borçlu hakkında verilen gaiplik kararı.

Pek istisnai bir durum olmakla birlikte, daha sonraki dönemlerde bu alacağın tahsil edilmesi halinde tahsil edildiği dönemin kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

3.2.3.2. Aciz Vesikası Olan veya Semeresizlik Belgesi Alınan Alacakların Durumu

Aciz vesikası, alacağın tamamen alamamış olan alacaklıya, ödenmeyen alacak miktarı için verilen bir belgedir.

Aciz belgesinin alacağın değersiz sayılması için yeterli olmamaktadır. Bu belge alacağın değerlendirme günü itibarıyla kesin olarak tahsil edilemeyeceğini gösteren bir belgedir. Bu nedenle aciz belgesine bağlanan alacakların değersiz alacak olarak değil ancak şüpheli alacak olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Semeresizlik belgesi, borçlunun bilinen tüm adreslerinde yapılan icra işlemlerinin sonuçsuz kalması ve borçlunun haciz yapılacak başkaca adresinin tespit edilememiş olması, ilgili yerlere yapılan haciz müzakerelerinden herhangi bir sonuç alınamaması ve tahsilat yapılamadığını gösteren alacaklının talebi üzerine icra müdürlüğünce alacaklıya verilen bir belgedir. Söz konusu belge ile borçlunun borcu ortadan kalkmamakta olup, borçlunun tespit edilebilecek bir adresi bulunması halinde icra işlemine devam edilebilecektir. Bu nedenle semeresizlik belgesinin de alacaklı açısından değersiz alacağın ispatı açısından kanaat verici vesika olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

3.2.3.3. Değersiz Alacaklar İçin Diğer Özellikli Konular

- Bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için tüm hukuki yolların tüketilmiş olması gerekir.
- Borçlunun iflas etmiş olması tek başına değersiz alacak yazmak için yeterli değildir.
- KDV de değersiz alacak olarak kabul edilecektir.
- Yurt dışından olan alacağın değersiz alacak olarak dikkate alınabilmesi için, ilgili ülke yasalarına uygun olarak takip edilmesi neticesinde tahsiline imkan kalmadığı hususunda ilgili ülke mevzuatına göre alınacak belge ile tevsik edilmesi halinde değersiz alacak olarak kayıtlara alınabilir.⁸

3.2.4. Vazgeçilen Alacaklar

Vergi Usul Kanunu'nun 324. maddesine göre konkordato veya sulh yolu ile alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına

alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kar hesabına aktarılır.

Bu maddeye göre bir alacağın alınmasından, konkordato veya sulh yoluyla vazgeçilmiş olmalıdır. Vazgeçilen alacakları, değersiz alacaklardan ayıran nokta budur. Alacağın değersiz hale geldiğini kabul etmek için kazai bir hükme veya kanaat getiren bir vesikaya ihtiyaç varken, vazgeçilen alacaklar için yasa da, alacaklının rızasıyla alacağından vazgeçtiğini gösteren konkordato ve sulh yoluna yer verilmiştir. Kanun koyucunun sulh yoluyla vazgeçilen alacak için herhangi bir belge aramaması, vazgeçilen alacağın gelir sayılmasından kaynaklanmaktadır.

Konkordatonun inandırıcılık sağlayacak, belge yönünden, oldukça ayrıntılı ve uzun bir hukuki prosedürü bulunmaktadır. Sulh yoluyla vazgeçilen alacakların belgelendirilmesi ise VUK 284 Sıra No'lu Genel Tebliği ile sulh anlaşmasının notere tasdik ettirilmesi veya noter huzurunda düzenlenmesi ve bu belgenin olayın sıhhatini ve inandırıcılığını ortaya koyabilmesi ile mümkün olabilecektir.

Bir alacağın değersiz alacak olarak değerlendirilip zarar kaydedebilmesi için bu alacaktan konkordato veya sulh yoluyla (alacaklı ve borçlunun serbest irade beyanlarına uygun bir anlaşmaya varmalarıyla) vazgeçilmesi gerekir. Bu iki hal dışında, örneğin tek taraflı beyanla alacaktan vazgeçildiğini bildiren bir belgeye dayanılarak, alacağın değersiz alacak olarak değerlendirilmesi, diğer bir deyimle zarar kaydı mümkün değildir.

3.2.5. Vazgeçilen Alacaklarda Borçlunun Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun 324. maddesine göre vazgeçilen alacaklar borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesaba alınan borç üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kar olarak değerlendirilir.

Vazgeçilen alacak için ayrılan karşılık süreli olması nedeniyle, beyannamelerde zarar ve indirimlerden önce bunun mahsup edilmesi gerekir. İşin terki, tasfiye, devir, birleşme gibi faaliyetin üç yıldan önce sona erdiği durumlarda ise üç yıl beklenmeden işi bırakma, devir, birleşme, tasfiye beyannamelerinde karşılık tutarı matraha eklenmelidir.

3.2.6. Reeskontlar

Reeskont, işletme aktifinde veya pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki gerçek değerine indirgenmesidir. Reeskont işlemiyle alacak veya borcun içerdiği vade farkının değerlendirme gününden, tahsil ya da ödeme vadesine kadar geçecek sürede işleyecek kısmı belirlenmekte ve bu tutar gelir veya gider olarak dönem sonu hesaplarına aktarılmaktadır.

Bununla birlikte, reeskont işlemi isteğe bağlı olmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu 285. maddesi uyarınca, alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutan mükelleflerin borç senetlerini de reeskont işlemine tabi tutmaları zorunludur.

Böylelikle alacak senetleri için reeskont uygulaması sonucu ortaya çıkan ve bu tutarları dönem gideri olarak dikkate alan mükelleflerin, borç senetlerini de reeskont işlemine tabi tutmaları sonucu ortaya çıkan tutarları dönem geliri olarak dikkate almaları zorunlu kılınmıştır. Bununla birlikte alacak senedi bulunmakla birlikte borç senedi bulunmayan mükelleflerin, alacak senetleri için reeskont uygulamasında herhangi bir kanuni engel bulunmamaktadır.⁹

9 Ersin KAPLAN, "Alacak ve Borçlar ile Yabancı Paraların Değerlemesi ve Reeskont İşlemleri", Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2014

Reeskont uygulaması bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri için **zorunludur**. Bu mükellefler alacak ve borçlarını Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın resmi iskonto oranı veya kendi muamelelerinde uyguladıkları faiz oranıyla değerlendirme gününün kıymetine irca edeceklerdir.

3.2.6.1. Reeskont Uygulamasının Şartları

Vergi Usul Kanunu'nun 281. ve 285. Maddeleri uyarınca alacak ve borçlar için reeskont ayrılmasının şartları aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Reeskonta tabi tutulacak alacak veya borç senede bağlı olmalıdır.
- Alacak veya borç senedi vade içermelidir.
- Reeskonta tabi tutulacak alacak veya borç iktisadi işletme ile ilgili olmalıdır.
- Senedin vadesi değerlendirme günü itibarıyla gelmemiş olmalıdır.
- Senet bilançoda yer almalıdır.
- Senet kazancın elde edilmesine yönelik olmalıdır.

3.2.6.2. Vadeli Çekler İçin Reeskont ve 31.12.2017 Tarihinden Sonraki Durum

31.01.2012 tarihli 28193 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6273 sayılı Çek Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 6'ncı maddesinin geçici 3'üncü maddesi ile 5941 sayılı Çek Kanunu'na eklenen: *"31.12.2017 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir."* hükmüne yer verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı da 30.04.2013 tarihli 64 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde vadeli çeklerde reeskont uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu sirküler ile vadeli çeklere reeskont hesaplanabileceği belirtilmiştir.

Çek Kanunu'nda yapılan düzenleme ile 31.12.2017 tarihinden sonra vadeli çekler, nakit ödeme aracı haline geleceği için bu tarihten sonraki vadeye tekabül eden çeklere reeskont uygulanamaz.

3.2.6.3. Yabancı Para Cinsinden Olan Senetlerde Reeskont

Yabancı para ile olan alacak ve borç senetlerinin değerlemesinde yabancı para tutarının, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen döviz alış kuru üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak faiz oranı olarak yine senet üzerindeki faiz oranının esas alınması gerekirken, senedin üzerinde faiz oranı belirtilmemişse, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası resmi iskonto oranı **değil** Londra Bankalar Arası Faiz Oranı'nın (LIBOR) esas alınması gerekmektedir.

3.2.6.4. Hatır Senetleri İçin Reeskont

Hatır senetleri ticari hayatta kredi temini amacı ile kullanılan, gerçek bir alacak borç ilişkisini yansıtmayan senetlerdir. Bu nedenle hasılatın bir unsuru olmayan ve vergi matrahını etkilemeye hatır senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulması mümkün değildir.¹⁰

3.2.6.5. Şüpheli Alacak Mahiyeti Kazanmış Senetli Alacaklar

Şüpheli hale gelen alacaklar, Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre değerlendirilmeye tabi tutulur ve karşılık ayrılması suretiyle vergi matrahının hesaplanmasında gider unsuru olarak dikkate alınır. Dolayısıyla şüpheli alacaklar için ayrıca reeskont hesaplamak suretiyle, aynı alacak için kayıtlara ikinci kez gider intikal ettirmek mümkün değildir.

3.2.6.6. KDV Dahil Olan Alacaklar İçin Reeskont

Katma Değer Vergisi dahil alacak senedi alınması halinde, satış bedeli ile birlikte alacak senedinin bedelini oluşturan katma değer vergisinin reeskont hesaplamasında dikkate alınıp alınmayacağı tartışma konusu olmaktadır.

Reeskont, KDV dahil alacak ve borç tutarı üzerinden ayrılacaktır. Alacak senetlerinin bedelini oluşturan katma değer vergisinin, işletme alacaklarının unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal veya hizmetin satılmasından kaynaklanan bir alacak olması gerekçesi ile reeskont uygulamasının alacak senedi içerisinde yer alan katma değer vergisi dahil bedel üzerinden yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak son dönem Maliye Bakanlığı'nca verilen bazı muktezalarda aksi yönde görüş bildirildiği görülebilmektedir. Bu yüzden alacak senetlerinin bedeline dahil olan katma değer vergisi kısmı içinde reeskont hesaplamayı düşünen firmaların konuya ilişkin alacakları muktezaya uygun işlem yapmaları yerinde olacaktır.

3.2.6.7. Avans Olarak Alınan Senetler

Satışları artırmak amacıyla düzenlenen vadeli satış kampanyalarında, satışa konu mal veya hizmet bedeline ait belge düzenlenmeksizin yani fatura kesilip kayıtlara gelir unsuru olarak intikal ettirilmeksizin, senede bağlanan alacak tutarlarından vadesi gelmemiş alacak senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulması mümkün değildir.

3.2.6.8. Reeskont Hesaplanma Formülü

238 No.'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde reeskont hesabında aşağıda yer alan iç iskonto formülünün kullanılması gerekmektedir.

$$\text{Reeskont Tutarı} = \text{Senedin Değeri} - \frac{\text{Senedin Değeri} \times 360}{360 + \text{Faiz} \times \text{Gün Sayısı}}$$

3.2.6.9. 31.12.2014 Tarihi İtibari ile Uygulanacak Faiz Oranı

Reeskont uygulamak isteyen mükellefler, senetlerin üzerinde bir faiz oranı belirtilmişse bu oranı, böyle bir oran yoksa 238 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından kısa vadeli avans işlemlerine uygulanan faiz oranını esas alacaklardır.

14.12.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan karar ile TC Merkez Bankası tarafından kısa vadeli avans işlemlerine uygulanacak faiz oranı % 10,50 olarak belirlenmiştir.

3.2.7. Yabancı Para Cinsinden Olan Avanslarda Değerleme

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesinde, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinin uygulamasında muvazaa olduğu anlaşırsa

bu rayiç yerine alış bedelinin esas alınacağı, yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kurun Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı; bu madde hükmünün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu hüküm altına alınmıştır.

Döviz bazında fiyatlandırılmış olan mal veya hizmetlerin siparişinde, bunların bedeline mahsuben yapılmış olan avans ödemelerinin mahiyeti ve bu avansların kur değerlemesi karşısındaki durumu, yoğun şekilde tartışılmaktadır.

Bir görüşe göre ise sipariş avansları, nakit alacağını veya nakit borcunu değil, mal veya hizmet alacağını veya borcunu temsil eder. Alelade alacak olarak nitelendirilemez ve sipariş devam ettiği sürece kur değerlemesi yapılmaz, kur farkı doğmaz.

Diğer bir görüşe göre sipariş avansı alınması veya verilmesi sonucu oluşan dövizli bakiyeler, herhangi bir dövizli borç veya alaktan farksızdır. Nitekim Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede yabancı para cinsinden olan alacakların değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Söz konusu özalgde aşağıdaki gibidir:

“Avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder. Bu itibarla, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar, belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte ve sonuç olarak emtianın veya hizmetin maliyetine dönüşmekte, emtianın/hizmetin toplam bedelinden ise mahsup edilmektedir. Satıcının alıcıdan aldığı avanslarda, satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil edilmekte ve teslim edilecek mal veya görülecek hizmetin bedelinden mahsup edilerek işlem yapılmaktadır.

Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun 263'üncü maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.”¹¹

Her ne kadar farklı görüşler mevcut olsa da Maliye Bakanlığı son zamanlarda vermiş olduğu özalgelerde yoğun olarak avansların değerlendirilmesi ve değerlendirilmesi sonucu oluşan kar/zararın dönem kazancının tespiti ile ilişkilendirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Kişisel görüşümüze göre de avansların değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.3. STOKLAR

Emtia, işletmenin ticaretini yapmak üzere satın aldığı ya da imalatını yaptığı kıymetlerdir. Ham madde, yardımcı maddeler ile malzemeler ve üretilen yarı ve tam mamuller de emtia tanımının içine girmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesine göre; emtia, maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Emtiada maliyet bedeli tespit edilirken, kural olarak, fiili maliyet yönteminin kullanılması gerekmektedir. Ancak fiili maliyetin tespit edilemediği hallerde fiili maliyet esasına en yakın stok değerlendirme yönteminin kullanılması gerekir. Stok değerlendirme yöntemleri; ortalama maliyet, LİFO ve FİFO gibi yöntemlerdir.

Uygulamada, benzeri olmayan ve birbirinden farklı emtianın (otomobil, emlak gibi) ticaretini yapan işletmelerde fiili maliyet yöntemi uygulanırken, misli malların

ticaretiyle uğraşan işletmelerde ise ortalama maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Örneğin, bir inşaat firmasının inşa ettiği gayrimenkuller ticari mal olduğu için emtia şeklinde değerlendirilmelidir. Oysaki bir oto kiralama firmasının inşa ettirdiği bir gayrimenkul, satışını yaptığı ticari bir mal olmaması nedeniyle emtia olarak değil gayrimenkul olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Emtianın satın alma ve imal suretiyle elde edilmesine göre değerlendirme esasları bazı farklılıklar gösterir.

3.3.1. Satın Alınan Emtianın Değerlemesi

Emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Buna göre, satın alınan emtiada, maliyet bedeline aşağıdaki unsurların girmesi gerekir:

Dahilden satın alınan emtiada:

- Satın alma bedeli,
- Malın iş yerine getirilmesine kadar ödenen nakliye ve sigorta giderleri,
- Ödenen alış komisyonları,

İthal edilen emtiada:

- İthal edilen emtianın CIF bedeli, gümrükte ödenen vergiler ve emtianın gümrükten işyerine gelinceye kadar yapılan nakliye, komisyon ve benzeri giderler,
- İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar.

3.3.2. Satın Alınan Emtiada Faiz ve Kur Farklarının Durumu

238 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği'ne göre; emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak aleyhe kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya malın maliyetine intikal ettirilmesi mükelleflerin seçimine bırakılmıştır. Emtianın işletmenin stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan lehe kur farkları konusunda ise özel bir düzenleme yapılmamıştır.

334 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde sabit kıymetler için yapılan açıklamalar doğrultusunda, emtianın işletmenin stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan lehe kur farklarının maliyetten düşülmesi, daha sonrasında ortaya çıkan lehe kur farklarının ise doğrudan gelir yazılması veya malın maliyetinden düşülmesi, mükellefin tercihine bırakılmıştır.

İşletmelerin finansman temini amacıyla bankalardan veya benzeri kredi kurumlarından aldıkları krediler (işletme kredisi gibi) için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden malın maliyetine pay verilmesi zorunlu değildir. Buna göre, mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde malın maliyetine de kaydedebilirler.

Emtia alımında uygulanan iskonto, satıcı tarafından mal bedelinden yapılan indirimdir. Alış iskontosu mal alımı anında yapılabileceği gibi belli dönemler itibarıyla da yapılabilmektedir. Mal alımı anında yapılan iskonto tutarı faturada gösterilir ve alınan mal bedelinden düşülür.

Dönemler itibarıyla veya yılsonlarında, alınan mal miktarına bağlı olarak satıcı tarafından yapılan iskontolar, ciro primi olarak bilinmektedir. Bu tutarlar mal alış maliyetiyle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gelir yazılmaktadır. Ciro primine karşılık

bedelsiz mal gönderilmesi halinde ciro primi gelir yazılır, bu tutar aynı zamanda bedelsiz alınan malın alış bedeli olarak kaydedilir. Söz konusu mallar işletme aktifinde bu bedelle gösterilir.

3.3.3. İmal Edilen Emtianın Değerlemesi

İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurlardan oluşur:

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin (İlk madde malzeme) bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse, (ihtiyaridir.)
- Ambalajlı olarak piyasaya sunulması mecburi olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesine göre, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

3.3.3.1. İlk Madde Malzeme Giderleri

Mamulün meydana getirilmesi için harcanan ilk maddeler ve ham maddeler, dahilde satın alma, ithal suretiyle veya işletme içinde imal edilerek iktisap edilmiş olabilir. Bunların mamul bünyesinde nazara alınacak maliyet bedelleri, satın alınan veya imal edilen emtia ile ilgili esaslara göre tespit edilecektir. İmalathanede üretilen bir ara mamul, birden fazla mamulün üretiminde kullanılıyorsa kullanım oranlarında kendi maliyetlerinde mamule pay verilir.

3.3.3.2. İşçilik Giderleri

Mamulün maliyetine ilave edilecek işçilik bedelleri doğrudan ve dolaylı olmak üzere ikiye ayrılır. Muhasebe, yemekhane ve servis şoförlerinin yaptığı işçilik genel yönetim (dolaylı) iken; fabrika personelinin yaptığı işçilik genel üretim (doğrudan) işçiliğidir.

Doğrudan işçilikler, ilgili mamulün üretildiği birimlerde çalışan personele ödenen ücretleri ifade etmekte olup, bunların doğrudan doğruya üretilen mamulün maliyetine ilave edilmesi gerekir. Aynı zamanda birden fazla mamulün ürettiği birimlerde çalışan personelin ücretleri ise bu mamullerin maliyetlerine belli kriterler baz alınmak suretiyle dağıtılabilir. Gerek doğrudan gerekse dolaylı işçilik giderleri mamul maliyetine firmaya olan maliyetleri üzerinden dahil edilirler. Bir başka deyişle; ödenen brüt ücretler, yasal yükümlülüklerin işveren hisseleri, işçi istihdam etmek için yapılan giderler vb. maliyetin tespitinde dikkate alınır.

3.3.3.3. Genel Üretim (İmal) Giderleri

Genel üretim giderleri, işletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerdir. Bir giderin genel üretim gideri olarak değerlendirilebilmesi için; üretim maliyeti ile ilgili olmasının yanı sıra çeşit ve değer itibarıyla doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim maliyetine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir.

Genel üretim giderlerinin başlıcaları şunlardır:

- İmalatta kullanılan yardımcı malzemeler,
- Üretim ünitesi ve tamir bakım giderleri,
- İşletme malzemesi bedelleri, alet, edevat, yağlama, temizlik malzemeleri gibi,
- Üretim ünitesi amortismanları veya finansal kiralama bedelleri,
- İmalat yerinin temizleme, aydınlatma, su ve ısıtma giderleri,
- İmalat yerinin emlak vergileri,
- Üretim fire ve kayıpları.

Yılın belli bir döneminde hiç çalışmayan veya sezonluk çalışan üretim araçlarının, çalışılmayan günlere isabet eden amortisman veya leasing tutarlarını genel üretim gideri olarak değil de genel yönetim gideri olarak değerlendirmek gerekir. Dolayısıyla, arzu edildiği takdirde bu tutarların tamamı doğrudan gider yazılabilir.

3.3.3.4. Genel İdare Giderlerinden Mamule Pay

Genel üretim giderleri dışında kalan giderlerin genel idare giderleri grubuna girdiğini söylemek mümkündür. Genel idare giderleri işletmenin üretim birimleri ile ilgili olmayan birimlerin giderleri olarak tanımlanabilir. Aşağıda genel idare giderleri ile ilgili olarak örnekler verilmiştir.

- İdari birimlerin amortisman, kira, bakım, tamir,
- İdari birimlerin temizlik, yakıt ve enerji giderleri,
- İdari işlerde çalışan personel ücretleri,
- Reklam ve promosyon harcamaları,
- Kırtasiye, muhabere, temsil ve dava giderleri,
- Anonim şirketlerde ihraç edilen tahvil faizleri, genel kurul ve yönetim kurulu giderleri vb.

Giderlerdir.

Genel idare giderlerinden mamulün maliyetine pay verilip verilmemesi hususunda mükellefler seçimlik hakka sahiptirler.

3.3.4. Ambalaj Malzemesi Bedeli

Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesinin 5. bendine göre ambalaj malzemesi bedelinin imal edilen malın maliyetine eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak bu durum ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mallar için geçerlidir. Piyasaya sürülmesi için ambalajlanması şart olmayan mallar için ise kullanılan ambalaj bedellerinin maliyete eklenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

Ambalaj malzemeleri, iktisap edildikleri sırada emtia değerlemesiyle ilgili esaslara göre değerlendirilmelidir. Satışla yok olan ambalaj malzemelerinin (örneğin, bisküvi paketinin jelatini vb.) bedelleri, mal maliyetinin bir unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Ancak satışla yok olmayan depozito karşılığı müşteriye verilen ve satıştan sonra geri gelen ambalaj malzemelerinin bedelleri malın maliyetine intikal ettirilmeyecek ve depozitolar adı altında ayrı bir hesapta izlenecektir. Değerleme gününde, müşteriden alınan depozito tutarı ile envanterdeki ambalaj malzemeleri miktarı mukayese edilerek kar veya zarar tespit edilecektir.

3.3.5. Emtiaları Düşük Bedelle Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun 274. Maddesine göre, mükellefler, değerlendirme günü itibarıyla emtianın satış bedelinin, maliyet bedeline nazaran %10 veya daha fazla düşüklük göstermesi durumunda, bu kıymetlerin değerlemesinde maliyet bedeli esası yerine, aynı Kanun'un 267. maddesinde düzenlenen emsal bedeli esası ile yapılacaktır. Ancak emsal bedeli uygulamasında söz konusu 267. maddenin ikinci sırasındaki usul kullanılamayacaktır. Bu durumda emsal bedel, ortalama satış fiyatı esasında veya takdir komisyonunca takdir edilen bedel üzerinden tespit edilecektir.

Mükelleflerin isteğine bağlı olan bu değerlendirme şeklinde esas alınan satış fiyatı, mükellefin kendi satış fiyatı değil piyasada oluşan ortalama fiyattır. Bu nedenle dönem sonu stoklarını emsal bedelle değerlemek isteyen mükellefin, mal maliyet bedelinin piyasadaki o mala ilişkin genel satış fiyat düzeyinin % 10 ve daha fazla altında kaldığını ispatlaması gerekir.

3.3.6. Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun "Kıymeti Düşen Mallar" başlıklı 278'inci maddesine göre;

"- Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia,

- Maliyetinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar, döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar,

maliyet bedeli yerine emsal bedelle değerlendirilir."

İlgili Kanun maddesine göre olağan dışı durumlar nedeniyle gerçek değerini kaybeden mallar olup, Kanun hükmüne göre, VUK'un 267. maddesinde yer alan emsal bedel esasıyla değerlendirilmeleri daha gerçekçi olacaktır.¹²

Emsal bedelle yapılacak değerlemede, Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde belirtilen birinci sıradaki ortalama satış fiyatı esası, kıymet kaybı emtia çeşitlerinde aynı ölçüde olmadığından ve satılan veya hesap dönemi sonunda mevcut olan emtiadaki hasar derecesi farklı olması nedeniyle esas alınmaz. Maliyet bedeli esası da fiili değerinin çok üstünde kalacağından emsal bedelin tespiti için ikinci sırada belirtilen maliyet bedeli esasının uygulaması da söz konusu değildir.

Bu nedenle, emtiadaki kıymet kaybı dolayısıyla takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedeli tespitinin istenmesi gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi açısından önemli olan kıymeti düşen malın emsal bedelinin takdir komisyonu tarafından karara bağlanmış olmasıdır. Bu arada Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesi uyarınca yargı mercilerinin bilirkişiler vasıtasıyla biçtikleri değerler de takdir komisyonu kararları gibi emsal bedel olarak dikkate alınabilir.

Stoklarında meydana gelen bir azalmanın takdir edilmesi talebinde bulunan bir mükellefin;

- Değer düşüklüğüne yol açan olayı,
- Stokunda iddia ettiği miktarda mal bulunduğunu,
- Değer düşüklüğünün 278'inci maddede sayılan olaylardan kaynaklandığını, ispatlaması gerekir.

¹² Emre Zengin, Vergi Dünyası, Aralık / 2014 ,Dönem Sonu Emtia Değerlemeleri

Kanunda emsal bedeli tespit ettirilen kıymeti düşen mallar için karşılık ayrılması- na ilişkin bir hüküm bulunmamakla beraber uygulamada emsal bedeli tespit ettirilen emtia, mal hesabından çıkarılarak değeri düşen mal hesabına alınmakta ve buna mukabil takdir komisyonunun takdir ettiği hasar bedeli pasifte değeri düşen mal karşılığı hesabına alınmakta ve bu tutar kar-zarar hesabına zarar yazılmaktadır.

3.3.7. Çalınan veya Kaybolan Malların Değerlemesi

Ticari işletmenin aktifinde kayıtlı emtialar çalınabilir, kayıp olabilir ya da dolandırıcılık nedeniyle ticari işletme belli bir kayba uğrayabilir.

Çalınma ve kaybolma halinde söz konusu emtianın herhangi bir biçimde gider olarak kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır. Çünkü vergi kanunları malların zayi olmasını kazancın elde edilmesiyle ilgili bir gider olarak kabul etmemekte olup zayi olan mallar sermayede meydana gelen azalma olarak değerlendirilmektedir.

İşletmelerde mevcut emtiaların sigortalanması halinde ise, sigorta primleri GVK'nın 40/1. maddesi hükmü uyarınca gider yazılmaktadır. Sigortalanmış olan emtiaların çalınması durumunda çalınan malların maliyet bedeli değil, maliyet bedelinin sigorta şirketi tarafından karşılanmayan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider yazılacaktır.

Çalınan mal ve sair kıymetler dolayısıyla bu malların iktisabında veya üretiminde indirim konusu yapılan KDV düzeltilmeli, çalınan mal veya kıymetin mukayyet değeri işletme aktifinden çıkarılarak düzeltilen KDV ile birlikte kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına atılmalıdır.

3.3.8. Fireler

Değerleme alanında fire, bir malın üretim ve tüketim aşamalarında kendiliğinden oluşan ve başlangıçta miktarı kesin olarak tespit edilemeyen ancak envanter sırasında kayıtlardan ortaya çıkarılabilen bir azalmayı ifade etmek için kullanılır.

Fire, uygulamada asıl fire ve arızı fire olarak ikiye ayrılmaktadır. Bir ürünün kendi doğasından kaynaklanan fireye asıl fire, rastlantı sonucu ortaya çıkan fireye de arızı fire adı verilmektedir. Üretilen çikolatanın depoda erimesi veya peynirin beklemesi sonucu miktarında meydana gelen azalma asıl fire, üretim bandında elektriğin kesilmesi veya makinenin bozulması sebebiyle meydana gelen fire ise arızı fire niteliğindedir.

Emtiada meydana gelen değer azalışlarıyla ilgili olarak VUK'un 278'inci maddesinde hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskar-taların emsal bedeli ile değerlendirileceği belirtilmektedir. Bu madde hükmü ile fiziken mevcut olan ancak normal değerinin altında bir değere sahip bulunan malların değerlendirilmesini düzenlenmektedir. Oysa, fire durumunda fiziken mevcut olan bir mal bulunmamaktadır. Dolayısıyla değerlendirilecek bir emtiadan da söz edilemez.

3.3.9. Manipülasyona Tabi Mallarda Değerleme

İşletmelerde manipülasyona tabi malların değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Emtia için yapılmış olan manipülasyon giderlerinin VUK'nun 262'nci maddesi uyarınca, emtianın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir. Manipülasyonda amaç, farklı fiyat ve kalitedeki malların maliyetlerini bu fiyat ve kalite farkını ayırtıracak biçimde dik-kate alabilmektir. Böylece dönem sonunda stoklarda bulunan farklı kalite emtianın maliyeti de daha gerçekçi olacaktır.

Manipülasyon işleminin mantığı, farklı kalitedeki malların toplam maliyet bedeli ve manipülasyon işlemleri için katlanılan bilumum gider toplamının, belirlenecek bir dağıtım anahtarı (örneğin; borsa fiyatı) kullanılarak bulunan ortalama birim maliyet ile, fiyat ve kalitesi farklı malların arasında dağıtılmasıdır.

3.3.10. Stokların İşletmeden Çekilişi

İşletme tarafından çalışanlara veya müşterilere verilen bedelsiz mallar (promosyon) ile ortaklar tarafından alınan iktisadi kıymetler işletmeden çekiş kabul edilir.

İşletmeden çekişler emsal bedelle değerlendirilerek hasılat kaydedilir. Diğer yandan gider niteliğindeki promosyon vb. harcamalar nedeniyle yapılan çekişler aynı bedelle gider kayıt olur. İşletmeden çekişler nedeniyle ilgili tarihte stok hesaplarından çıkış yapılmazsa, bu işlem dönem sonu envanterinde stok sayım noksanı olarak ortaya çıkar. Bu nedenle stok sayım noksanlıklarının, işletmeden çekışten kaynaklanıp kaynaklanmadığı araştırılmalıdır.

3.3.11. Zirai Mahsullerin Değerlemesi

Gelir vergisine tabi çiftçilerden sadece zirai kazançlarını bilanço esasına göre tespit edenler dönem başı ve dönem sonu zirai ürünlerini değerleyeceklerdir.

Sadece bir çeşit mahsul üreten işletmeler maliyet bedelini, bir önceki dönemden devreden ve ilgili dönemde üretilen mahsul için yapılan bilumum giderler ile geçen dönemden devreden mahsul değerinin toplamının bir mahsul birimine isabet eden tutarını bulmak suretiyle tespit edeceklerdir. Genel idare giderlerinden pay vermek ihtiyaridir.

Birden fazla mahsul üreten işletmelerde maliyet bedeli,

- Geçen dönemden devreden ve ilgili dönemde üretilen her bir mahsul cinsi için yapılan özel giderler ile mevcutsa, ilgili mahsulün geçen dönemden devreden miktarının değeri toplamının her bir mahsul cinsi birimine isabet eden tutarını hesaplamak,

- Geçen dönemden ve ilgili dönemde üretilen bütün mahsul cinsleri için yapılan genel üretim ve genel idare giderleri toplamını bütün mahsul türleri arasında dağıtıttıktan sonra her bir mahsul cinsine isabet eden genel idare ve genel üretim giderleri payını, önceki paragrafta açıklanan yöntemle göre, her bir mamul cinsi için hesaplanan tutara eklemek suretiyle tespit edilir. Genel idare giderlerinin mahsulün maliyetine katılması ihtiyaridir.

Genel idare ve genel üretim giderleri toplamından her bir mahsul cinsine isabet eden tutarlar, her bir mahsul cinsinin ilgili dönem içinde satılan ve dönem sonunda mevcut miktarlarının ortalama satış fiyatı (mahsul cinsinden ilgili dönemde satış olmamış ise hükümetçe tespit edilen satış fiyatı, bu da mevcut değilse ilgili zirai kazanç il komisyonca tespit edilen ortalama satış fiyatı) üzerinden değerlendirilmesi ve bu suretle bulunan bütün mahsullerin genel satış değeri içinde her bir mahsul türünün satış değerinin kapladığı yere göre tayin edilecek emsaller esas alınmak suretiyle tespit edilecektir.

Zirai faaliyetle uğraşan kurumlar vergisi mükellefleri de aynı hükümler çerçevesinde zirai mahsullerini değerleyeceklerdir.

3.4. DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

3.4.1. Gayrimenkullerin Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesine göre; iktisadi işletmelere dahil bilmum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirir. Aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirir.

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makinalar,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayri maddi haklar.

Gayrimenkuller ve gayrimenkuller gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler, maliyet bedeli ile değerlendirirler. Değerleme esnasında bu kıymetlere ilişkin aşağıda yazılı giderler de oluşmuşsa bu giderlerin de maliyet bedeline dahil edilmesi zorunludur.

- Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden doğan giderler.

Maliyet bedeline dahil edilmesi zorunlu olan bu giderlerin yanı sıra aşağıda yer alan giderlerin maliyet bedeline dahil edilmesi ya da doğrudan gider yazılmaları ihtiyaridir.

- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri
- Emlak alım ve Özel Tüketim Vergileri.
- Taşıtların alım vergisinin yerini ÖTV'nin alması dolayısıyla, sadece taşıtlar için ödenen ÖTV'ler değil makine ve tesisatlar için ödenen ÖTV'lerin de maliyete dahil edilmesi veya doğrudan gider yazılması mümkün kılınmıştır.

İthal edilen makine ve tesisatta ithalatla ilgili olarak ödenen gümrük vergileri maliyet bedeline dahil olacaktır. İsmen vergi olmamakla birlikte, gümrükte ödenen birtakım fon (toplu konut fonu, kaynak kullanımını destekleme fonu gibi), harç veya çeşitli kamu kurumlarının ya da bunlar tarafından kurulan vakıfların bağış adı altında yaptıkları tahsilatın da maliyete dahil edilmesi gerekir.

3.4.2. Gayrimenkul Alımında Kullanılan Kredilere İlişkin Faiz ve Kur Farkları

163 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, gayrimenkul alımında kullanılan krediler ile ilgili faiz ve kur farklarından, gayrimenkulün aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar olanların gayrimenkul maliyetine eklenmesi zorunlu iken, aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemlere ait olanların ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması veya maliyete eklenmesinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir.

Benzer şekilde lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi (maliyeti azaltmak suretiyle), aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmesi gerekmektedir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edilecektir. (334 sıra No.lu VUK Genel Tebliği)

Maliye Bakanlığı 17.04.2014 tarihinde vermiş olduğu bir özalgede:

“Aleyhte oluşan kur farklarının, sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi,

Lehe oluşan kur farklarının da, sabit kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşölmek suretiyle dikkate alınması gerektiği yönünde” görüş bildirmiştir.¹³

Ancak Danıştay 3. Dairesi'nin 2009/2169 esas no ile vermiş olduğu bir kararda Döviz karşılığı alınan amortismana tabi varlıklara ilişkin olarak aktifleştirme tarihinden önce yapılan ödeme ile aktifleştirme tarihi arasında oluşan kur farkının malın maliyetine kaydedileceği konusunda 213 sayılı VUK'ta açık bir hüküm bulunmadığı gibi genel giderler arasına dahil edilmesine engel bir hüküm de bulunmadığı nedeni ile kur farklarının gider yazılabileceği konusunda bir görüş vermiştir. Söz konusu karar aşğıdaki gibidir:

“Davacının ... Polyester Sanayi A.Ş.'den 2006 yılında döviz karşılığı aldığı varlıklara ilişkin olarak aktifleştirme tarihinden önce yaptığı ödeme ile aktifleştirme tarihi arasında oluşan kur farkını, emtianın maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekirken doğrudan gider yazılması nedeniyle izleyen yıla devreden zararını azaltılması yolundaki davalı idare işlemi; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ve yahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlandığı ve aynı Yasanın 270 ve 273. maddelerinde gayrimenkul ve gayrimenkul gibi kıymetlenen iktisadi kıymetler ile alet, edevat, mferuşat ve demirbaş eşyanın maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka gümrük vergileri, nakliye, montaj ve komisyon giderlerinin ekleneceğinin belirtildiği halde, döviz cinsinden satın alınan varlıklar için ödenen kur farkının da malın maliyetine intikal ettirilmesi yolunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir hükme yer verilmediği gibi 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun atıfta bulunduğu 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespitinde indirilecek giderleri belirleyen 40. maddesinin 1. bendinde de, safi kazancın tespiti sırasında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin gayrisafi kazançtan indirileceğinin kabul edildiği, buna göre, davacının faaliyetinin niteliği itibarıyla ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için satın alınan iktisadi kıymetlere ait borçlardan doğan kur farkının malın maliyetine kaydedileceği konusunda kanunda açık bir hüküm bulunmadığı, kur farkının genel giderler arasına dahil edilmesine engel bir yasa hükmü de bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden Vergi Mahkemesi kararının; 163, 238 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri birlikte değerlendirildiğinde, döviz karşılığı alınan varlıklardan doğan kur farkının bu varlıkların aktifleştirme tarihinden önce doğması nedeniyle iktisadi kıymetin maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekirken doğrudan gider yazılmasının mümkün olmadığı ileri sürölerek bozulması istenmiştir.

Karar: Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görölmüş

olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, oybirliğiyle karar verildi.¹⁴"

Gayrimenkul kredi ile alınmışsa; değerlemenin yapıldığı güne kadar tahakkuk etmiş olan faizlerin dikkate alınması gerekir. Diğer bir ifadeyle, krediyle gayrimenkul alımında bulunan mükellefler, ödemiş oldukları faiz tutarını değil, değerlendirme gününe kadar işleyen faiz tutarını maliyet bedeline dahil etmeleri gerekmektedir. Ödenmiş faiz ile değerlendirme gününe kadar işleyen faiz arasında çoğu zaman fark olacağından, ikisinin arasındaki fark ise, kredi sözleşmesine bağlı bir borçtan kaynaklandığı için, bu dönem maliyetine dahil edilmesi gerekecektir.

3.4.3. İnşa ve İmal Edilen Gayrimenkuller

Gayrimenkullerin işletmede imal ve inşa edilmesi halinde bunlar için yapılan inşa ve imalat giderleri satın alma bedeli yerine geçmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 271. maddesinde düzenlenen bu hüküm uyarınca satın alma bedeli yerine geçecek inşa ve imal giderleri bina, makine-tesisat ve gemilerle diğer taşıtlar için yapılacak giderlerdir. Binanın maliyet bedeli, arsası için ödenen bedelle birlikte binanın meydana getirilmesi için yapılacak harcamalardan oluşacaktır.

3.4.4. Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması

Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesinde, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının iktisabından sonra söz konusu kıymetlerle ilgili olarak yapılan giderlerden hangilerinin maliyet bedeline dahil edileceği özel olarak belirlenmiştir.

Buna göre; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı artırmak amacıyla yapılan giderler gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

Bu giderlere örnek olarak da; bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler gösterilmiştir.

Gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline dahil edilmesi gereken giderlerin ayrımında aşağıdaki ölçülerin dikkate alınması gerekir.

- Yapılan giderin gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının iktisadi kıymetini devamlı olarak artırması,
- Kullanma ömrünü uzatması,
- Kullanma süresinde değişiklik yapmamakla beraber, mevcut süre dahilinde sağlayacağı yararı artırması

durumlarında da gayrimenkulün mahiyetine dahil edilmesi gerekir.

3.4.5. Özel Maliyet Bedeli ve Amortisman Süresi

Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesinde Özel Maliyet Bedeli; kiralanan gayrimenkullerin kiracısı veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı veril-

miş olması halinde işletme hakkını elinde bulunduran tarafından yapılan, gayrimenkulün normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında kalan, gayrimenkulü genişletmek ve değerini devamlı artırmak amacıyla yapılan giderler olarak tanımlanmıştır.

Kiracının başlangıçta bulunmayan bir tertibatı gayrimenkule eklemesi ve kira süresinin sonunda bunları kiraya verene bırakmadan sökülüp götürmesi halinde, özel maliyet bedelinden söz edilemez. Bunların amortisman mevzuuna girmesi halinde, genel hükümlere göre amortisman tabi tutulmaları gerekir.

Örneğin, kiralanan bir arazi üzerine kurulan sera tertibatının, kira süresi sonunda sökülüp başka bir yerde yeniden kullanılmaya uygun olması durumunda özel maliyet bedelinden bahsedilemez. Bu durumda sera tertibatı, kira süresinden bağımsız olarak kendi amortisman oranında itfa edilmelidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesinde, özel maliyet bedelinin kira içinde eşit yüzdelerle itfa edileceği belirtilmiştir. İtfa süresinin hesaplanmasında dikkate alınması gereken süre, özel maliyet bedelinin aktifleştirildiği dönemde kira sözleşmesinde yazılı süredir. Bu sürenin daha sonra başka sözleşmelerle değiştirilmesinin önemi yoktur. Kira süresinin belirsiz olması halinde ise, itfa süresi 333 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ekinde yer alan amortisman listesine göre 5 yıldır.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesinde elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının özel maliyet bedellerinin işletme hakkı süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edileceği belirtilmiştir. İtfa süresinin hesaplanmasında dikkate alınması gereken süre, özel maliyet bedelinin aktifleştirildiği dönemde işletme hakkı sözleşmesinde yazılı süredir. Bu sürenin daha sonra başka sözleşmelerle değiştirilmesinin önemi yoktur.

Kanun maddesinde eşit yüzdeler ifadesi yer aldığından dolayı özel maliyetlere azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman uygulanması mümkün değildir.

Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin tahliyesi veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde, henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defa da gider yazılır. Gayrimenkullerde kira süresinin belli olmaması nedeniyle mükellef tarafından belirlenen amortisman süresinin bitmesinden önce kiralanan şeyin boşaltılması halinde de aynı işlem yapılır.

3.4.6. Demirbaş Eşyanın Değerlemesi

Demirbaş, işletmede sürekli olarak kullanılan, ancak doğrudan üretim sürecine katılmayan eşyalardır. Masa, sandalye, televizyon, işyeri mutfağında kullanılan aletler, daktilo, temizlik aletleri, telefon, faks vb. alet ve araçlar bu kapsama girdiği kabul edilen iktisadi kıymetlerdir. Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Gayrimenkuller ve emtiada olduğu gibi demirbaş eşyada da değerlemenin esasen maliyet bedeli esas alınarak yapılacağı belirtilmiş, ardından ise maliyet bedelinin içine girmesi gereken hususlarda tereddüt yaşananlar özel olarak açıklanmıştır.

Dolayısıyla, demirbaş eşyalar değerlendirirken, demirbaşın iktisap edilmesi veya hut değerinin arttırılması sebebiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamının yanı sıra komisyon ve nakliye giderleri de maliyet bedeline dahil edilir. Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinde olduğu gibi makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderlerin maliyet bedeline eklenmesi gerektiği nasıl özel olarak belirtildiyse, demirbaşlar için de nakliye ve komisyon bedelleri özel olarak belirtilmiştir. Bu belirtmeler olmasaydı da giderler "bunlara müteferri bilumum

giderler” kabul ederek maliyet bedeline ilave edilebilirdi. Dolayısıyla demirbaş eşyaların alımına ilişkin meydana gelen faiz ve kur farkları, taşıma sigortaları gibi giderler de demirbaşın maliyetine dahil edilmelidir. Ayrıca, imal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.

Bir işletmenin idari bölümüne krediyle alınan tüm demirbaş malzemeleri, bilgisayarlar ve yazıcılar, aktive alındıkları dönem sonuna kadar meydana gelen faiz ve kur farkları ile söz konusu malzemelerin nakliye edilerek işletmeye gelmesi, taşıtırılıp monte ettirilmesi gibi tüm işlemler için yapılan ödemelerin bu malzemelerin maliyet bedellerine dahil edilmesi gerekir.

3.4.7. Amortisman Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde açıklandığı üzere, amortisman tabi olacak iktisadi kıymetlerde aşağıda yer alan yazılı şartlar aranır;

- İşletme envanterine kayıtlı olmalıdır.
- Kullanılmaya hazır olmalıdır.
- Bir yıldan fazla kullanılabilir olmalıdır.
- Yıpranma, aşınma veya başka sebeple kıymetinin düşmesi muhtemel olmalıdır.
- Değeri her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılarak belirlenen bir tutarın üzerinde olmalıdır.

Şartlardan biri her ne kadar da kullanılmaya hazır olmalıdır olsa da bazı yarı kararlarında aktive girmesinin yeterli olduğu yönünde görüş vardır. Danıştay'ın 08.02.2011 tarihinde vermiş olduğu bir kararda “Yurt dışından ithal edildiği yılın sonunda aktive alınan makineler, demonte yani monte edilmemiş olsa dahi, amortisman tabi tutulmasında sakınca yoktur.” ifadelerini kullanmıştır. Söz konusu karar aşağıdaki gibidir.

“İstemin Özeti: Davacı şirketin yurt dışından 18.12.2003 ila 31.12.2003 tarihli gümrük beyannameleriyle ithal edip, 31.12.2003 tarihinde kayıtlarına intikal ettirdiği makineler için ayırdığı amortisman gideri kabul edilmeyerek ikmalen tarhiyat önerildiği, buna göre, makinelerin 2003 yılında demonte durumda bulunduğu, montaj işlemlerinin tamamlanmadığı, kullanıma hazır hale gelmediğinden amortisman ayrılamayacağı ileri sürülerek kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınan tutarın giderler arasından çıkarılması suretiyle bulunan matrah farkı üzerinden ikmalen tarhiyat yapıldığı, davacı tarafından 31.12.2003 tarihli geçici kabul tutanağında belirtildiği üzere ithal edilen makinelerin 31.12.2003 tarihi itibarıyla monte edilmiş ve kullanıma hazır olarak teslim alındığı ileri sürülmüş ise de, sözleşmeye göre montaj işlemlerine teslimattan sonra başlanacağına kararlaştırılması ve gümrük beyannamelerinde “demonte vaziyette, partiler halinde” ibaresine yer verilmesi karşısında makinelerin 2003 yılında kullanıma hazır halde bulunmadığı ve şirket aktifine girmediği anlaşıldığından ayrılan amortisman tutarının giderler arasından çıkarılması suretiyle yapılan ikmalen tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı ancak mahsup dönemi geçen geçici vergi aslı için tarhiyat yapılamayacağından geçici vergi aslında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle geçici vergi asıllarının kaldırılmasına, diğer kısımlara ilişkin davanın reddine karar verilmiştir. Davacı, hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek kararın redde ilişkin kısmının bozulmasını istemektedir.

Karar: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde, işletmede bir yıldan

fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortismanın mevzuunu teşkil ettiği belirtilmiş, 320. maddesinde de, amortisman süresinin kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı hüümüne yer verilmiştir. Bu hükümlere göre bir iktisadi kıymetin, amortismanına tabi tutulabilmesi için işletmenin **aktifine** girmiş olması gerekmektedir.

İncelenen dosyada; davacı şirketin 18.12.2003 ila 31.12.2003 tarihli gümrük beyannameleriyle ithal ettiği makinelerin 31.12.2003 tarihinde işletme aktifine girmiş olduğu anlaşıldığından uyuşmazlık yılında bu makineler için *amortisman ayrılmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Dolayısıyla, aksi görüşle yapılan ikmalen tarhiyatta ve bu tarhiyat kısmına ilişkin davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarılık görülmemiştir.*¹⁵

3.4.7.1. Arazilerde Amortisman

Vergi Usul Kanunu'nun 314. maddesine göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, fındıklık, zeytinlik ve güllükler, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile, işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar amortismanına tabi tutulur.

3.4.7.2. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Amortismanına tabi olacak iktisadi kıymetlerin her yıl ne kadarının gider yazılacağı konusu amortisman usulüne göre belirlenir. Vergi Usul Kanunu'nda her yıl ayrılacak amortisman tutarının hesaplanmasına ilişkin iki yöntem bulunmaktadır. Birisi normal amortisman yöntemi, diğeri ise azalan bakiyeler yöntemidir.

- Normal Amortisman Yöntemi

Eşit tutarlı amortisman yöntemi olarak ifade edilmektedir. Bu yöntemde göre amortisman tutarı maddi duran varlığın tutarına sabit bir amortisman oranı uygulanır veya tutarın ekonomik ömre bölünmesiyle hesaplanabilir.

- Azalan Bakiyeler Yöntemi

Kalan değerler üzerinden amortisman olarak hesaplanır. Normal amortisman oranının 2 katı alınır, ancak bu oran % 50 yi geçemez. Amortisman oranı net değer üzerinden hesaplanır, yani varlığın tutarından ayrılmış birikmiş amortismanlar çıkarılır. Son yılda ise tutarın tamamı amortisman olarak yazılır.

3.4.7.3. Madenlerde Amortisman

Maden ve taş ocaklarının maliyet ya da imtiyaz bedelleri ilgililerin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlıkları'nca belirlenen özel oranlar üzerinden yok edilir.

Maden cevherini bulan kişi ya da firmaya imtiyaz ruhsatı verilmektedir. İmtiyaz ruhsatı sahibinin işletme için gerekli faaliyetlere ve harcamalara başlamadan önce yaptığı giderlerin tümü, imtiyaz bedeli sayılır. İmtiyaz sahibinden madenin ya da taş ocağının alınmasında ödenen bedel de bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedelini oluşturur. İşte bu maliyet ve imtiyaz bedelleri için ilgililerin başvurusu üzerine Bilim, Sanayi ve Teknoloji ile Maliye Bakanlıklarınca ortaklaşa maden ve taş ocağının spesifik durumuna göre amortisman oranı belirlenmektedir.

Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı arasında yapılan anlaşmaya istinaden amortisman tutarı aşağıdaki formülle hesaplanabilecektir;

İmtiyaz veya Maliyet Bedeli ÷ Görünür veya Muhtemel Rezerv × Yıllık Üretim Miktarı

Formülden görüldüğü üzere amortisman oranı tespit edilirken, madenin görünür ve muhtemel rezervlerinin dikkate alınması gerekmekte olup, her yıl uygulanacak amortisman tutarı; üretimin, maden sahasının görünür ve muhtemel rezervleri toplamı içindeki oranına göre değişecektir.

Maden işletmelerinde bu şekilde amortismana tabi tutulacak olan iktisadi kıymetler imtiyaz bedelleridir. Maden ve taş ocaklarında yukarıda açıklanan maliyet ve imtiyaz bedelleri dışında; mevcut gayrimenkul iktisadi kıymet, alet, edevat ve demirbaşların genel kurallara göre amortismana konu olacakları açıktır. Çünkü bunların ömrü, çıkarılacak maden rezerviyle sınırlı değildir. Bir başka madende kullanılması mümkün olduğu gibi daha sonra satılması da mümkündür.

Maden veya kum, çakıl, kil gibi maddelerin çıkarılacağı arsa veya arazinin satın alınması halinde veya mevcut bir arazinin çimento, tuğla, kiremit vb. imal etmek üzere kullanıldığı durumda arsa veya arazi bedeli de maden amortismanına tabi tutulacak imtiyaz bedeli içinde yer alır. Çünkü bu tür arsa veya araziler, VUK'un 314'üncü maddesinde sözü edilen boş arsa veya arazi niteliğinde değildir. Bu itibarla maden maliyetine katılmaları gerekir. Arazi ve arsaların işletme süresi sonunda bir kısım madenlerde daha az bir kısmında daha çok kıymet kaybına uğramaları mümkün olmakla birlikte uzunca bir dönemi kapsayan işletme süresinde meydana gelecek değer azalmalarını takdir etmek pratikte güçlük arz edeceği göz önünde tutularak arazi maliyetinin, cevher ve araziye ait kısmı ya da işletme süresi sonunda kalacak değeri diye bir ayırım yapılmaksızın tümünün amortismanına tabi tutulması uygun olur.

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özeldede rödövens sözleşmeleri kapsamında maden arama ve işletme faaliyetlerinin bu madde hükmüne göre değerlendirilemeyeceğini vurgulamıştır. Anılan özeldge aşağıdaki gibidir.

"... Buna göre, Kanunun yukarıda yer verilen 316'ncı maddesi maden arama veya işletme ruhsatına sahip mükelleflerce katılan maliyet veya imtiyaz bedellerinin amortismanına ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Maden arama ve işletme faaliyetlerinin rödövens sözleşmesine dayanması halinde ise maliyet ve imtiyaz bedellerinden söz edilemeyecek olup anılan madde hükmünün uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, Kanunun 275'inci maddesine göre imal edilen emtianın maliyet bedeli; mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli, mamule isabet eden işçilik, genel imal giderlerinden mamule düşen hisse, genel idare giderlerinden mamule düşen hisse ile ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelini ihtiva etmektedir.

Yukarıda yer verilen kanun hükmü ve açıklamalar çerçevesinde, rödövens sözleşmesi uyarınca ödenen kira bedelinin genel üretim maliyeti olarak kabul edilmesi ve imal edilen emtianın maliyet bedelinin hesabında genel üretim giderlerinden mamule düşen hisselerin dikkate alınması gerekmektedir. Aynı şekilde, Maden Kanunu hükümleri doğrultusunda hak sahibi adına alınan ruhsatlara ilişkin olarak rödövensçi tarafından ödenen giderler ile madenin arama ve işletilmesine ilişkin olarak yapılan giderlerin de genel üretim giderleri kapsamında değerlendirilmesi icap etmektedir.¹⁶"

3.4.8. Fevkalade (Olağan Üstü) Amortisman

Fevkalade amortisman yöntemi, iktisadi kıymetler üzerinde çeşitli nedenlerle olağandışı değer kayıpları oluştuğunda uygulanmaktadır. Fevkalade amortisman temel olarak 3 nedenle uygulanmaktadır.

Amortisman tabi iktisadi kıymetin yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi durumunda ve bu durumun mükellefçe yetkili kurumlarca tespit ettirilmesi durumunda,

- Yeni buluşlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen kıymetler için,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetin cebri çalışma nedeniyle değerini kaybetmesi durumunda,

Vergi Usul Kanunu'nun 317'nci maddesi gereğince; ilgililerin Maliye Bakanlığına başvurması ve Bakanlığın başvuru kabul etmesi durumunda, olağan üstü ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanabilir.

Gayrimenkullerle, haklar için mükelleflerin başvurusu üzerine, Maliye Bakanlığı, gerekirse ilgili Bakanlıklarında görüşünü alarak her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı "fevkalade amortisman" nispeti tespit eder ve mükellefler bu oranı kullanarak amortisman ayırabilirler.

3.4.9. Amortisman Uygulama Süresi

Amortisman uygulaması iktisadi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar.

Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılması gerekir. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer ise itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Bu uygulamada binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemine ilişkin amortisman tutarı, (Yıllık Amortisman / 12 x Kalan Ay Sayısı) formülüne göre hesaplanacaktır.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. . Sonraki dönemlerde ilgili dönemde amortisman ayrılmış gibi amortisman ayrılmaya devam edilir. Özellikle azalan bakiyeler yönteminde, bir dönemde ayrılmayan amortismanın sonraki dönemlerde o dönem ayrılmış gibi düşülerek kalan değer üzerinden ayrılacağı unutulmamak gerekir.

3.4.10. Amortisman Hesaplama Yöntemini Seçme ve Değiştirme

Bir iktisadi kıymet için aktife girdiği yıl normal amortisman yöntemiyle amortisman ayrılmış ise, müteakip vergilendirme dönemlerinde bu usulden dönülemez ve sonradan azalan bakiyeler usulüyle amortisman hesaplama yoluna gidilemez.

Ancak azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilir.

Yıllık olarak seçilen usul geçici vergi dönemlerinde de değiştirilemez. Benzer şekilde ilk defa aktife alınan iktisadi kıymetler için geçici vergi açısından seçilen usul ve oranlar yıllık olarak da uygulanmak zorundadır.

Bunun için değişikliğin vergi beyannamesinde ya da beyanname eki bilançoda belirtilmesi gerekir. Değişiklik bildirim ile birlikte yapılır. Geçiş için önce henüz yok edilememiş iktisadi kıymet değeri hesaplanır. Bulunan iktisadi kıymetin değeri kalan amortisman süresi içinde eşit oranlarla yok edilir.

3.4.11. Amortisman Mevzunda Bazı Özellikli Konular

3.4.11.1. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satılması

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, satış bedeli ile satılan iktisadi kıymetin envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçilerek dönem kazancının tespitinde dikkate alınır. İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler ile serbest meslek kazanç sahipleri, iktisadi kıymet satışından elde ettikleri kar ya da zararı, defterlerine hasılat ya da gider kaydedebilir. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin devri veya trampa edilmesi de satış gibi değerlendirilecektir. İktisadi kıymetin satışından doğan kar veya zararın hesabında satılan iktisadi kıymetin envanter defterinde kayıtlı değeri ayrılan amortismanlar düşüldükten sonraki kalan meblağ olarak yukarıda belirtilen hesaplamada dikkate alınır. Bu şekilde hesaplanan fark, işletme hesabına göre defter tutanlarla serbest meslek kazanç defteri tutanlar tarafından hasılat veya gider kaydedilir.

3.4.11.2. İktisadi Kıymetlerin Ömrünü Artıran Giderler

İktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin kazandırılması veya ilk iktisap sırasında bulunan özelliklerin geliştirilmesi için yapılan giderler değer (fonksiyon) artıran giderler olarak sayılmakta ve maliyete eklenen bu giderler amortisman süreleri de iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenmektedir.

Örneğin, bir bilgisayara, ilk iktisabı sırasında bulunmayan bir DVD ROM ilave edilmesi halinde, sonradan ilave edilen bu parça değer artırıcı bir gider olarak amortisman tabi tutulur. Bu parçanın, bilgisayarın iktisabından iki yıl sonra ekletilmesi halinde, DVD ROM bedeli kalan üç yılda (amortisman oranı %20 ise) amortisman tabi tutulacaktır.

Öte yandan iktisadi kıymetin ilk alındığı sıradaki beklenen ömrünü uzatmak amacıyla yapılan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortisman tabi tutulur.

Örneğin, bir kamyonun ilk iktisabında var olan motorunun daha gelişmiş modeliyle değiştirilmesi halinde yeni motor bedeli, alındığı hesap döneminden itibaren bu kamyon için belirlenen süre ve oranda amortisman tabi tutulur. 2009 yılında alınan kamyonun motoru 2013 yılında yeni modeliyle değiştirilirse, yeni motor bedeli 2013 yılından başlayarak kamyon için belirlenen oran ve sürede amortisman tabi tutulur.

3.4.11.3. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Sigorta Tazminatı

Vergi Usul Kanunu'nun 329. maddesi gereğince yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı, bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde aradaki fark kar veya zarara yazılır. Hesaplamada önceki yıllarda ayrılmış amortismanlar, iktisadi kıymetin kayıtlı değerinden düşülmek suretiyle dikkate alınır.

Sigorta tazminatı alınan iktisadi kıymet için ayrıca olağanüstü amortisman ayrılmadan sigortadan alınan tazminat ile iktisadi kıymetin net değerinin kıyaslanması sonucu bulunan tutar kar-zarar hesabında gösterilebilecektir.

3.4.11.4. Devir Halinde Amortisman Uygulaması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesi çerçevesinde yapılan birleşmeler devir niteliğinde sayılmaktadır. Devir tarihine kadar olan işlemler devrolunan şirkete ait olacağından bu tarihe kadar olan döneme ait kazancın tespiti sırasında devrolunan şirket isterse kıst dönem için amortisman ayırabilecektir.

Devir halinde; devrolunan işletme, devir tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminin başından devir tarihine kadar geçen süre için; devralan şirket de devir tarihinden devir tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar geçen süre için amortisman ayırabilir.

3.4.11.5. Birleşme Halinde Amortisman Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde belirtilen türde birleşmeler, devirden farklılık göstermektedir. Çünkü bu durumda, bilançonun kül halinde ve aynen devri söz konusu olmayıp değerlendirme yapılmak suretiyle birleşme olmaktadır. Amortisman tabi iktisadi kıymetler açısından Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesinde düzenlenen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılmasına ilişkin hükümler uygulanır. Birleşilen kurum, devraldığı iktisadi kıymetleri satın almış gibi amortisman tabi tutar.

3.4.11.6. Bilgisayar Programları

Bilgisayar programlarını amortisman uygulaması açısından işletim sistemleri ve uygulama programları olarak ayrı ayrı incelemek gerekir. İşletim sistemleri, bilgisayarın kullanımı için mutlaka bulunması gereken ve genellikle bilgisayarla birlikte satılan programlardır. Bu programlar bilgisayarla birlikte amortisman tabi tutulmalıdır.

Uygulama programları ise bilgisayarın kullanımına bağlı olarak çeşitli fonksiyonları yapabilecek programlardır. Bilgisayarın kullanılması için bu tür programların varlığı zorunlu değildir. Dolayısıyla, bu programlar bilgisayardan ayrı olarak değerlendirilmeli ve gayrimaddi hak olarak amortisman tabi tutulmalıdır.

3.4.11.7. Faaliyetin Durması Durumunda Amortismanlar

Faaliyetine devam eden işletmelerde iktisadi varlıklar vergileme dönemleri içerisinde bir süre kullanılmamış olsalar bile amortisman tam olarak ayrılır.

Ancak işletme faaliyetini durdurmuş ise amortisman ayrılması mümkün değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun 161. maddesine göre, vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakma olarak tanımlanmıştır. İş bırakma, faaliyetin durdurulmasından sonraki bir aşamayı ifade eder. Mevcutların elden çıkarılmasından, alacakların tahsilinden, borçların ödenmesinden sonra iş bırakılmış sayılır. İşletmede faaliyet durdurulmuş ise, mevcutların elden çıkarılması beklenmeden amortisman uygulamasına son verilmelidir. Başka deyişle, faaliyetin durdurulduğu zamana kadar amortisman uygulanmalıdır. Bu süreden sonra iş bırakma süreci içerisinde amortisman ayrılmamalıdır.

3.4.11.8. Amortisman Süresi Dolmadan Hurdaya Ayrılan İktisadi Kıymetlerin Durumu

Amortisman ayırma süresi dolmadan hurdaya ayrılan iktisadi kıymetlerden amortisman ayrılamaz. Çünkü, söz konusu varlıklar işletmede kullanılıyor olmaktan çıkmıştır.

İşletmede kullanılmayan iktisadi kıymetlerin hurda olarak satılması durumunda

ayrılan amortismanlar dikkate alınmalı ve satıştan elde edilen kar ya da zarar buna göre belirlenmelidir.

Hurdaya ayrılan iktisadi kıymetler satılmamış ise, bu değerler iktisadi kıymetler arasından çıkarılmalıdır. İktisadi kıymet olmaktan çıkan bu varlıkların değerleri takdir komisyonu tarafından tespit edilmeli, tespit edilen değer aktife yer almalı, tamamen değersiz duruma gelmiş ise aktifler arasından çıkarılmalıdır. Bu varlıkların kalan net değerleri ile ayrılmış amortismanları ve takdir komisyonunca belirlenen değerleri karşılaştırılarak, kar ya da zarar belirlenmelidir. Belirlenen kar ya da zarar ticari faaliyetin bir sonucu sayılmalıdır.

3.4.11.9. Damacanalarda Amortisman

439 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile amortisman oranlarının belirlendiği 333 sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde değişikliğe gidilmiştir. Anılan tebliğ ile su taşımaya mahsus damacanalарının amortisman süresi üç yıl olarak belirlenmiştir.

3.4.11.10. Plakası Faturanın Alındığı Yılı İzleyen Yılda Alınan Taşıtlarda Amortisman Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinde amortisman süresinin, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilir. Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşıtların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortisman tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinde amortisman süresinin, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilir. Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşıtların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortisman tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

3.4.12. Yenileme Fonu

Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından veya doğal afetler nedeniyle zarar görmeleri halinde alınan sigorta tazminatları dolayısı ile doğan kar, belli şartlar altında yenileme fonuna alınabilir.

3.4.12.1. Yenileme Fonunun Şartları

- Bilanço Esasına Göre Defter Tutulması

Yenileme fonu teşkil edebilmek için, mükellefin bilanço esasında defter tutması gereklidir. İşletme hesabı esasında yenileme fonu ayrılamaz. Bu husus, maddenin gerekçesinde de açıkça ifade edilmiştir.

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özalgede serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin yenileme fonu müessesesinden yararlanabileceğine hükmetmiştir. Anılan özalgde aşağıdaki gibidir.

“Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse ge-

çilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.» hükmü bulunmaktadır.

Bu hükmün uygulanması diğer faaliyet gruplarında olduğu gibi serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı için de aynı olduğundan, envanterinize kayıtlı binek otomobilinizi satıp, yenisini almanız halinde, yukarıda yer alan madde hükmünden yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.¹⁷

- İktisadi Kıymetin Yenilenmesinin Zaruri Bulunması veya Yenilenmesine Karar Verilip Teşebbüse Geçilmiş Olması Gerekir

Yenileme fonu ayrılması için aranan diğer şart, satılan veya elden çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu bulunması veya işletmeyi idare edenlerce ilgili sabit kıymetin yenilenmesi konusunda karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olmasıdır.

İşletme için söz konusu iktisadi kıymetin yenilenmesi zorunlu ise bu durumda idarecilerin konuya ilişkin kararı ve teşebbüse geçilmiş olması şartı aranmaz. Ancak anılan kıymetin mevcudiyeti işletme için zorunluluk arz etmiyorsa, yenileme fonu ayrılabilmesi için idarecilerin konuya ilişkin karar vermiş ve teşebbüse geçmiş olmaları gerekmektedir.

- Satın Alınacak İktisadi Kıymetin Daha Önce Satılan Kıymetle Aynı Nitelikte Olması Gerekir

Yenileme fonundan yararlanabilmek için, alınacak iktisadi kıymetle aynı nitelikte olması zorunludur. Aksi durumda yenileme fonundan yararlanılması söz konusu değildir. Örneğin; yenileme fonundan yararlanmak için otomobil satıp kamyonet/kamyon alınmaz. Fakat kamyonet satıp taşıma niteliğinden dolayı kamyon satın almak olasıdır.

Verilen bir özalgede “yenileme fonu hesabında yer alan satış karının muhakkak surette satılan iktisadi kıymetle aynı neviden başka bir iktisadi kıymetin iktisabında kullanımı esastır. Bu itibarla, satılan iktisadi kıymet yerine bir başka iktisadi kıymetin alınması veya alınması, iktisadi kıymetin yenilenmesi olarak kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle fabrika binası satışından doğan ve yenileme fonu hesabında beklediğiniz karın, aynı Kanununun 328 inci maddesi kapsamında işyeri (büro) amaçlı bina alım ve yatırımında kullanılması mümkün bulunmamaktadır.¹⁸ ifadeleri yer almaktadır.

- Satılan ve Yenilenecek Olan İktisadi Kıymet, Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Olmalıdır

Yenileme fonunun ayrılabilmesi; amortisman tabi iktisadi kıymetin varlığı ile bu

17 03.01.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.06.18.02-32328-8407-14 sayılı özelge

18 19.06.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.20.15.02-105[328-2012/2]-405 sayılı GİB özelgesi

kıymetin satılmasından oluşan karın yeni bir iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde söz konusu olmaktadır. Amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin satışından doğan kar yenileme fonuna alınmaz. Vergi Usul Kanunu'nun 314'üncü maddesi uyarınca boş arsaların amortismanına tabi tutulmaması nedeniyle, boş arsa ve arazi satışından doğan kar yenileme fonuna alınmaz.

3.4.12.2. Yenileme Fonu Uygulama Esasları

Yenileme fonu, iktisadi kıymetin satış karı kadar olabilir. İktisadi kıymetin satış bedelinin yabancı para ile tahsili ve döviz bedelinin bankalarda tutulması durumunda, ortaya çıkan kur farkı ve elde edilen faiz yenileme fonuna alınmaz. Bu tutarların ilgili yılın hasılatına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329'uncu maddelerinde yenileme fonunun pasif geçici hesapta azami üç yıl tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karların, üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği belirtilmiştir. Bu maddelerde geçen "yıl" deyimini, vergilendirme dönemini ifade ettiğinden, yenileme fonu olarak ayrılan karların, bu fona alındığı yıl üç yıllık sürenin başlangıç yılı olarak kabul edilmektedir. Örneğin, 29.12.2012 tarihinde tesis edilen yenileme fonu, 31.12.2014 tarihi itibarıyla, yeni alınan iktisadi kıymetlerin amortisman ile itfa edilmeye başlanmamış ise, fon tutarının 2014 yılı dönem karına ilavesi gerekir. Burada fiili süre 2 yıl 2 gün olmasına rağmen, kar iki yıl vergilenmemiş ve üçüncü yılın vergi matrahına dahil edilmiş olmaktadır.

Ayrıca üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde yenileme fonuna alınan karlar o yılın vergi matrahına eklenecektir.

Yenileme fonu teşkili suretiyle satın alınan yeni kıymetlerin amortismanı, yenileme fonundan mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş kısım kalırsa, buna ait amortismanlar normal şekilde cari yıl giderlerine intikal ettirilir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışından doğan kar, yeni satın alınan aynı tür iktisadi kıymetin bedelinden bir defada düşmek suretiyle itfa edilmez.

3.4.13. Kuruluş ve Örgütlenme (İlk Tesis ve Taazzuv) Giderleri

İlk tesis ve taazzuv (organlaşma) giderleri, kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir suretle genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet edinilen giderlerdir. Kuruluş ve örgütlenme giderleri olarak da anılabilir.

İlk tesis ve taazzuv giderleri kurumlar için söz konusudur. İlk tesis ve taazzuv giderleri kurumların kuruluşu, yeni bir şube açılması veya işlerin devamlı suretle genişletilmesi aşamalarında söz konusu olur.

Karşılığında maddi bir kıymet edinilen bir giderin ilk tesis ve taazzuv gideri olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin yapıldıkları yılda gider yazmak veya aktifleştirmek konusunda mükellefler serbesttirler. Bunun yanında, yine mükellefler tarafından ilk kuruluş sırasında genel idare giderlerinin zarar yazılması halinde, diğer ilk tesis ve taazzuv giderlerini isterlerse aktifleştirebilmelidirler. Fakat yıllar itibarıyla bir farklı seçim yapılması da mümkün değildir. Örneğin, dört yıl süren kuruluş devresinde ilk yıl ilk tesis ve taazzuv giderlerinin gider yazılması yöntemi seçilirse izleyen yıllarda da aynı yöntemin kullanılması gerekmektedir.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi yolu seçildiğinde, bunların olağan

itfa süresi olan beş yıl içinde eşit tutarlarda gider yazılması gerekmektedir. Giderlerin aktifleştirilmesinden sonra bu yöntemden dönülüp kalan kısım bir defada zarar yazılamaz.

Yukarıda ifade ettiğimiz hususların yanında, ilk kuruluş sırasında genel idare giderlerinin aktifleştirilmesi halinde arızı karlar bakımından yapılacak işlemler özellik göstermektedir.

İlk kuruluş sırasında genel idare giderlerinin de ilk tesis ve taazzuv gideri olarak aktifleştirilmesi halinde kurumun cari yıl zararına yansıtılacak herhangi bir gideri kalmayacaktır. Çünkü ilk tesis ve taazzuv giderleri ile genel idare giderleri dışındaki diğer gider unsurları kuruluş sırasındaki yatırımın maliyetine intikal ettirilecektir. Bu durumda kurumun, banka faizi ve sair şekillerdeki arızı karlarını elde ettiği dönemin kazancı olarak beyan etmesi gerekmektedir. Bu karların aktifleştirilen giderlerden düşülmesi mümkün değildir.

3.4.14. Peştemallıklar

Peştemallık, bir ticari işletmenin bulunduğu yerin önemi, sahip olduğu şöhret, mevcut müşteri kitlesi ve benzeri unsurlara bağlı olarak bilanço değerlerine ilave olarak sahip olduğu değeri ifade eder.

Peştemallıklar Vergi Usul Kanunu'nun 282. Maddesine göre mukayyet değeri ile değerlendirilerek aktifleştirilirler. Ancak, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi imkânı sadece kurumlara tanındığı halde, peştemallıklarla ilgili değerlendirme hükmü kurumlara birlikte gelir vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Öte yandan ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyari olduğu halde peştemallıkların aktifleştirilmesi zorunludur.

Peştemallıkların ilk tesis ve taazzuv giderlerinden farkı, soyut olmasıdır. Belirli bir tutarın üzerindeki peştemallık tutarının aktifleştirilmesi zorunlu iken, ilk tesis ve taazzuv giderlerinde aktifleştirme mükellefin ihtiyarındadır. Peştemallıklarda belli bir tutarın üstününün aktifleştirilmesi, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin her ikisi için de geçerli iken; ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi sadece kurumlar vergisi mükellefleri için geçerlidir.

3.4.15. Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme

3.4.15.1. Finansal Kiralama İşleminin Tanımı

Finansal Kiralama: Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan riskler ile yararların tamamının veya tamamına yakınının belli bir dönemde bedel karşılığı kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır. Aynı iktisadi kıymete ilişkin birden fazla sözleşme, ilave, tadil ve diğer sözleşmelerin yapılması halinde tüm anlaşmalar bir arada değerlendirilmelidir.

Bir kiralamanın finansal kiralama olabilmesi için aşağıdaki kiralama işlemlerinden birine göre yapılması gerekir;

- İktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,
- Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
- Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması,

- Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin % 90'ından daha büyük bir değeri oluşturması,

3.4.15.2 Kiralayana İlişkin Hükümler

Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, anapara artı faiz, alacak olarak aktive alınacaktır. Diğer yandan, aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark ise gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilerek kayıtlara intikal ettirilecektir.

Kiralama konusu iktisadi kıymet ise, bu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilecektir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlendirilip aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tabi tutulacak olup gelir kaydedilmesi gerekmektedir. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri çoğu zaman birbirine eşit olacağından finansal kiralama şirketi veya kiralayana, iktisadi kıymeti genel olarak iz bedeliyle kayıtlarında gösterecektir. İktisadi kıymetin net aktif bilanço değerinden, kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu oluşan tutarın pozitif olması durumunda, pozitif fark finansal kiralama şirketi tarafından amortisman tabi tutulacaktır. Örneğin, net bilanço aktif değeri veya fatura tutarı 100.000 TL, kira ödemelerinin net bugünkü değeri 95.000 TL ise, 5.000 TL pozitif fark finansal kiralama şirketi tarafından amortisman tabi tutulacaktır. Amortisman ayırma işlemi VUK ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş sürelerde yapılacaktır. Farkın sıfır veya negatif olması durumunda amortisman ayrılması mümkün değildir.

Gelecek dönemlere ait faiz gelirleri, kiralanan iktisadi kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki rayiç bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirilecektir. Tahakkuk tarihinden vadenin bitiminin anlaşılması gerekmektedir. Her bir dönem sonu ifadesinden kira sözleşmesi ekindeki ödeme planındaki ödeme dönemlerinin anlaşılması gerekmektedir. Örneğin, 4 yıllık kiralama dönemi, yılda bir kez ödemeli ve her yıl 30/09... tarihinde kira ödemesi öngörülmüşse, "her bir dönem sonu" ifadesinden 30/09..., 30/09. ve sonraki yıllar tarihlerini anlamak gerekmektedir. Bu durumda, her bir 30/09. tarihi itibarıyla faiz ve anapara ayrıştırılması yapılarak, pasifleştirilen faiz gelirlerinden 30/09... tarihi itibarıyla bakiye anapara borcuna isabet eden faiz tutarı gelir kaydedilmelidir.

Aktifleştirilen alacak tutarının reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Kiralayana şirketler tarafından iktisadi kıymetin satın alınmasında Türk Lirası veya döviz cinsinden kredi kullanılmış ise ilk yıl için ödenen kur farkları ve faiz giderlerinin sözleşme yapılmasından önce kıymetin maliyetine ilave edilebilecek olması halinde maliyete ilave edilecek aksi halde ve diğer yıllarda ise gider kaydedilecektir.

Kiralayana finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınacaktır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki farkın normal bir satış işleminden elde edilen kar veya zarar olarak işleme tabi tutulması gerekmektedir.

3.4.15.3. Kiracıya İlişkin Hükümler

Finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilecektir. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymet, kullanma hakkı olarak aktife alınacak karşılığında ise kiralayana olan borç pasife kaydedilecektir.

Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümü ve ilgili genel tebliğlerde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde amortisman tabi tutulacaktır. Diğer bir ifadeyle, kullanım hakkı, VUK ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edilecektir. Sözleşmenin fesholması halinde, kalan dönemler için iktisadi kıymetle ilgili olarak amortisman ayırma işlemleri yapılmayacaktır.

Finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacak ve bu ayrıştırma işlemi her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacaktır. Kiralayan açısından yorumu yapılan «her bir dönem sonu» ifadesi, kiracı açısından sözleşmede belirtilen kira ödeme tarihidir.

Finansal kiralama borçlarının Vergi Usul Kanunu'nun 285. maddesi kapsamında reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.

3.4.15.4. Finansal Kiralama Yolu ile Edinilen İktisadi Kıymetlerde Amortisman

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 290. maddesine göre Finansal Kiralama; kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan riskler ile yararların tamamının veya tamamına yakınının belli bir dönemde bedel karşılığı kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır. Aynı iktisadi kıymete ilişkin birden fazla sözleşme, ilave, tadil ve diğer sözleşmelerin yapılması halinde tüm anlaşmalar bir arada değerlendirilmelidir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290. maddesinde finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralamaya konu iktisadi kıymet ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlendirilmesinin hangi esaslara göre yapılacağı açıklanmıştır. Buna göre; kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir.

Finansal kiralama konusu iktisadi kıymet, kullanma hakkı olarak aktife alınacak ve karşılığında kiralayana olan borç pasife kaydedilecektir. Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı amortisman ve aynı kanunun mükerrer 298. maddesine göre yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır. Yani kullanım hakkı VUK ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edilecektir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılabilmesi için iktisadi kıymetin aktife kaydedilmesi ve kullanıma hazır hale gelmesi zorunludur. Finansal kiralama yöntemiyle kiralanan makine veya teçhizat kanuni defterlere kaydedilmekle birlikte, henüz kullanıma hazır hale gelmemiş ise amortisman ayrılabilmesi için kullanıma hazır hale gelmesinin beklenmesi gerekir.

3.4.15.5. Sat - Geri Kirala

6361 sayılı “Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu” ile “sat ve geri kirala” işlemi hukuken net bir zemine oturtulmuştur. Finansal Kiralama Kanunu’nda yer alan “sözleşme” tanımının sat ve geri kirala işlemi için net olmaması nedeniyle finansal kiralama şirketlerince çok tercih edilmiyordu. Söz konusu kanunda finansal kiralama sözleşmesinin tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

“Finansal kiralama sözleşmesi; kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat kiracıdan satın aldığı veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşmedir.”

İlgili madde ile kiralamaya konu olan malın bizzat kiracıdan temin edilmesi durumunda da kiralama işleminin ilgili Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemi sayılacağı netlik kazanmıştır.

Düzenleme ile işletmelerin aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin finansal kiralama şirketlerine satılıp geri kiralanması ile katma değer vergisi, kurumlar vergisi ve tapu harcı yönünden büyük avantajlar sağlamaktadır.

Şirket aktifinde kayıtlı düşük bedelli görünen taşınmazlar bu yöntem ile yüksek fiyat ile finansal kiralama şirketine geri almak koşulu ile satılabilmektedir. Satış işlemi KDV’den istisna tutulmuştur. Ayrıca bu durumda ortaya çıkacak olan kazanç kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bu yöntem ile finansman sorunu olan şirketlere büyük kolaylık sağlanmaktadır. Satılan taşınmaz; bir süre ile finansal kiralama şirketinden kiralanacak ve kira süresi bittiğinde ödeme yapmadan şirkete devredilecektir.

3.4.15.6. Sat - Geri Kirala İşleminde Vergisel Avantajlar

Sat - Geri Kirala düzenlemesi ile mükelleflere getirilen ciddi avantajlar aşağıdaki gibidir.

- Kurumlar vergisi istisnası
- KDV istisnası
- Damga vergisi istisnası
- Tapu harç istisnası

- Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-e maddesine parantez içi bir hüküm eklenmiş ve geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla Finansal Kiralama şirketlerine satılan taşınmazların satışından elde edilen kazanç için %100 oranında kurumlar vergisinden istisnası getirilmiştir. Söz konusu düzenleme aşağıda yer almaktadır.

“Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz.”

- 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 17. Maddesine y bendi eklenerek finansal Kiralama şirketlerine geri kiralanmak üzere satılan taşınmazların satışı, bu taşınmazların

geri satıcı kiralanması ve sözleşme süresi sonunda satıcıya tekrar devri KDV'den istisna edilmiştir. İstisna hükmü aşağıdaki gibidir:

“Finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanmış taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralanmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri.”

- Üçüncü vergisel avantaj ise; finansal kiralama sözleşmesi kapsamında yapılan sat - geri kiralama işlemleri nedeniyle düzenlenen kâğıtların damga vergisinden ve harçtan istisna olmasıdır. Konu ile ilgili olarak 6361 sayılı Kanunu'nun 37. maddesine göre; *“Finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden, bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemler harçtan müstesnadır.”* ifadeleri yer almaktadır.

- Son olarak satıp geri kiralama yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında kiralanmış taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescili tapu harcından müstesnadır.

Ancak 492 sayılı Harçlar Kanunu hükümleri gereği, işleme konu taşınmazın kiracı tarafından finansal kiralama şirketine ilk satışında binde 4,55 oranında harç ödenmesi gerekmektedir.

3.5. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ

Vergi kanunlarımıza göre, vergilenecek kazancın tespitinde genel uygulama, kazançların ve bu kazançlar üzerinden vergilenecek matrahın, hesap dönemi sonu itibarıyla belli olmasıdır. Ancak, yıllara sari işlerde kazanç tespiti özel düzenlemelere tabidir. Çünkü bu işlerde kazanç tespiti dolayısıyla vergilenecek matrahın belli olması için toplam maliyetlerin ve bu işlerden elde edilen toplam hasılatın belli olması gerekmektedir. Bu maliyetler ve toplam hasılatın işin bitim tarihi itibarıyla belli olması nedeniyle, bu işlerde vergilenecek matrahın tespiti için işin bitim tarihini beklemek gerekecektir.¹⁹

Yıllara sari (yaygın) inşaat ve onarım işi yapan mükellefler, işin devamı süresince o işle ilgili kar-zarar beyan etmeyecekler; ancak her yıl itibarıyla gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi vereceklerdir. Beyanname ekinde verecekleri bilançonun aktifinde, devam eden inşaatlarla ilgili olarak yapılan giderler; pasifinde ise devam eden inşaatla ilgili olarak alınan gelirler yer alacaktır. Nihai kar-zarar ise işin bitiminde belirlenip ve belirlenen hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

3.5.1. Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Şartları

Bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında yıllara sari inşaat işi olarak değerlendirilebilmesi için aşağıda yer alan şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

3.5.1.1. Yapılan İş İnşaat ve Onarım İşisi Olmalıdır

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde “inşaat ve onarma işleri” kavramı kullanılmış ancak anılan Kanun'da veya diğer vergi kanunlarımızda bu kavram açıklanmamıştır.²⁰ 60 seri No.lu KDV Sirkülerinin “Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt Hizmetlerinde KDV Uygulaması” konu başlığı altında, Bayındırlık ve

19 Ali TUĞLU, Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İşin Başlama Ve Bitim Tarihi, Vergi Dünyası, Eylül 2000

20 Tahir CİTER, Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Dünyası, Aralık 2014

İskan Bakanlığı'nın görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebilecek işler geniş kapsamlı olarak sayılmış olup aşağıda yer almaktadır.

- Ahşap taban rabatası
- Alüminyum doğrama, alçıpan tavan (alüminyum, polikarbon levha vb.) çatı kaplama, çatı trapez, alüminyum cephe giydirme, aydınlatma armatür ve spotları
- Kapı, mutfak dolabı ve PVC pencere yapımı
- Artezyen kuyusu ve elektrik trafosu
- Bahçe içi doğalgaz servis hattı
- Bahçe ve çim aydınlatma armatürleri teslim ve montajı
- Bahçe yollarına kilitli parke taşı döşenmesi
- Balkon veranda ve korkuluklarının imalat ve yerine montajı
- Barbekü yapım işi
- Bekçi ve şantiye evi inşaatı
- Box yapımı
- Cam mozaik kaplama işi
- Çatı katı yan duvar üstü, pencere ve balkon üstlerine mermer, baca dibi güvercinlik dereleri, su olukları
- Çelik kapı imalatı, montajı ve pres kapı yapım işi
- Çevre düzeni işleri
- Çocuk parkı, plastik dış cephe kaplama malzeme montaj işi
- Duşakabin montaj yapım işi
- Eco therm tipi garaj kapıları ve motorlarının teslimi ve montaj işi
- Elektrik temini ve direk tipi trafo
- Fayans ve karo yerine ikame edilen duvardan duvara rafting makine halısı döşenmesi
- Ferforje demir işleri
- Gazbeton elemanları
- Hasır çelik yapım
- Hazır beton imal edilip mikserlerle götürülerek kalıplara dökülmesi işi (çimento, çakıl, kum ve suyun transmikserlerle karıştırılarak ve şantiyeye nakledilerek pompalarla daha önce hazırlanmış betonarme kalıplara basılması)
- Hazır demir imalatı (betonarme demirlerinin projesine göre imalatçı tarafından fabrikada kesilip etriye, çiroz, pilye, gönye ve diğer bükme işlerinin hazırlanıp inşaat sahasına nakli ve kalıbı hazır katlara çıkarılıp yine projesine göre yerine monte edilerek beton atmaya hazır hale getirilmesi işlemi)
- Hoparlör tesisatı
- İnce sıva, kör kasa
- Isı merkezi pompa grupları, ısıtma eşanjörü, ısıtma şebekesi, boru tesisatlarının izolasyon malzeme ve montajı
- Isı ve su ve sığınak izolasyon işi
- Isıcam teslimi ve montajının ayrı ayrı taahhüt edilmemesi şartıyla ısıcamın konutlara monte edilmesi

- İstinat duvarlarının yapımı, ara yolların yapımı, yan duvarların yapımı ve fens teli ile çevrilmesi işi
 - Kamelya yapım işi
 - Kartonpiyer alçı ve montaj işleri
 - Kapı kolu teslimi ve montajı işi
 - Kapı zilleri, kapı görüşmeli kat telefonları
 - Klima tesisatı yapımı (split klima tesisatı)
 - Kombi ve tesisatı işi
 - Kombi makinesi alımı-montaj işleri
 - Konutlara bilgisayar sistemli elektronik elektrik sayacı takılması
 - Konutların mermer, doğrama ve pencerelerin pen cinsinden yapımı
 - Kooperatifin arsasına getirilecek yüksek gerilim hattı ile yüksek gerilim trafo-larının satın alınması ve satıcı tarafından monte edilmesi
 - Kooperatiflerin kalorifer bacalarının yapım ve yapılmış bacaların tadil edilmesi
 - Kooperatiflerin konut inşaatlarına başlamak üzere arazilerinde yaya ve trafik yollarının açılarak, maki ve bitkilerin temizlenmesi, buna bağlı olarak kayaların kırılarak yaya ve trafik yollarının açılması
 - Kum çıkarma ve nakli
 - Makine alçı sıva, alçı dekorasyon
 - Manyetik tip su arıtma cihazının, içinden geçirilen sert suyun yumuşatılmasın-dan sonra kullanıcılara verilmesini sağlayan cihaz
 - Merkezi ısıtma sistemlerinin doğalgaza dönüştürülmesi ve doğalgaz hattı dö-şenmesi
 - Merkezi kilit, zil sistemi ve diyafon sistemi (görüntülü diyafon cihazı ve tesisatı yapım işi dahil)
 - Mermer merdiven, sahanlık, limonluk, süpürgelik ve eşik yapımı
 - Mermer yapımı ve taş şömine işi
 - Mermer merdiven dış cephe taş kaplama işi
 - Mutfak aspiratörü ve montajı işi
 - Paratöner yapım işi
 - Park ve sokak elektrik işleri
 - (PDK) Prefabrik döşeme kirişleri yapım işi
 - Pencere ve balkon denizliklerinin yaptırılması işi
 - Ponzablock hafif yalıtım sistemleri
 - Prefabrik trafo istasyon inşaatı ve bina içindeki hücre inşaatları
 - PTT telefon şebekesi hafriyat, menol ve büz imalatı işi
 - Saçak beton atılması ve blokların dış kapı girişlerinin mermer kaplanması işi
 - Sığınak inşası işi
 - Su yalıtım işlemi
 - Subasmanı ve binanın kaba inşaatı
 - Telefon şebekeleri ankastraları yaptırılması, çöp toplama kapları (konteynır)

yapımı

- Temel duvarların beton ile desteklenmesi işi
- Temel kazma, düzeltme, yol açıp çakıl serme işi
- Tesfiye tabakası (şap yapım işi)
- Toprakaltı betonarme perde duvarlarının su yalıtımı işi
- Trafo binası yapımı işi
- Tranşe-tesisat bağlama yapım işi
- Yağmur suyu olukları ile indirme boruları montajı işi
- Yangın merdiveni
- Yol ve sanat yapıları inşaatı işi
- Mantolama
- Dış cephe ısı yalıtımı
- Elektronik kapı sistemi kurulması
- Garaj kapısı imalatı-montajı
- Münhasıran yönetim amaçlı yaptırılan binalar
- Kooperatif arazisi üzerine güvenlik sistemleri, kamera ve kayıt cihazları montajı
- Kooperatif üyelerinin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılamak üzere yaptırılan okul, hastane, sağlık ocağı, ibadethane gibi yapılara ilişkin inşaat taahhüt işleri

3.5.1.2. İnşaat ve Onarım İşi Birden Fazla Yıla Sirayet Etmelidir.

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde özellik arz eden durum, işin birden fazla takvim yılı devam etmesidir. Takvim yılından kasıt, işin başladığı takvim yılında değil, izleyen takvim yılında bitmesidir. İnşaat ve onarma işlerinin yıllara sari iş olarak kabul edilebilmesi için işin bitim tarihinin izleyen yılı bir gün dahi geçmiş olması yeterlidir. Örneğin; 10 Aralık 2014 tarihinde başlayıp 10 Ocak 2015 tarihinde biten iş bir ayda bitmesine rağmen başlanılan takvim yılında bitmediğinden dolayı yıllara sari bir inşaat veya yapım işi olarak kabul edilecektir.

İşin izleyen yıla sirayet edip etmediğinin belirlenmesinde işe başlama ve işin bitiş tarihlerinin tespiti önem arz etmektedir. Taraflar arasında yapılan sözleşme ile işin başlama tarihi belirlenmiş ise bu tarihin işe başlama tarihi olarak esas alınması gerekmektedir. Ancak sözleşmede işin başlama tarihinden söz edilmeksizin yalnız işin bitiş tarihi belirlenmiş ise başlama tarihi olarak sözleşmenin düzenlendiği tarih dikkate alınacaktır.

3.5.1.3. İnşaat ve Onarım İşi Resmi veya Özel Taahhütlere Bağlı Olarak Yapılmalıdır

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin GVK'nın 42-44'ncü maddelerinde yer alan özel vergileme rejimine tabi olması için, söz konusu işin taahhüde bağlı olarak yapılması gereklidir. Mükelleflerin satmak üzere kendisi adına yaptığı özel inşaatlar bu kapsama girmemektedir. Taahhüt, kamuya karşı olabileceği gibi özel sektörde faaliyet gösteren işletmelere karşı da olabilir. Taahhüt sözleşmesi yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilmektedir.

3.5.2. Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Müşterek (Ortak) Giderlerin ve Amortismanların Dağıtılması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. addesinin ikici fıkrası gereği, yıllara sari inşaat ve onarım işi yapan mükellefler, bu kapsamdaki her inşaat işine ait kayıtlarını ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterin ayrı sayfalarında göstermek ve kar ve zararlarını ayrı ayrı saptamak zorundadır.

Hangi işle ilgili olduğu saptanamayan veya bütün işler için yapılan giderler müşterek (ortak) gider olarak tanımlanabilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesine göre yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılır.

Ayrıca yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde uygulamasına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılır.

Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır. Eğer amortisman tabi iktisadî kıymetlerin hangi işte kullanıldığı tespit edilemiyorsa, amortisman giderlere ortak giderlere eklenerek o yolla dağıtıma tabi tutulur.

Örneğin, M.A. İnşaat Ltd. Şti. hepsi yıllara sari inşaat ve onarma işi olan üç işi ile ilgili 2014 yılında sırasıyla, 1.000.000, 3.000.000 ve 2.000.000 TL tutarında harcamada bulunmuştur. Ayrıca ticari mal satışlarından dolayı ise 4.000.000 TL hasılatı bulunmaktadır. Yapılan hesaplamalar uyarınca 2014 yılında yapılan ortak genel giderlerin toplam tutarı, 5.000.000 TL'dir. Buna göre 5.000.000 TL tutarındaki ortak genel gider, bu işlerle ilgili yapılan harcamaların ve ticari mal satışından dolayı hasılatın toplam tutarı olan 10.000.000 TL içerisindeki payı dikkate alınarak;

Birinci İş İçin; $(1.000.000/10.000.000 \times 5.000.000 =)$ 500.000 TL,

İkinci İş İçin; $(3.000.000/10.000.000 \times 5.000.000 =)$ 1.500.000 TL,

Üçüncü İş İçin; $(2.000.000/10.000.000 \times 5.000.000 =)$ 1.000.000 TL

Ticari iş için ise $(4.000.000/10.000.000 \times 5.000.000 =)$ 2.000.000 TL

olmak üzere dağıtıma tabi tutularak söz konusu işlerin maliyetlerine eklenecektir.

3.5.3. Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İşin Başlama ve Bitim Tarihi

Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde inşaat ve onarım işinin başlangıç ve bitim tarihi önem arz etmektedir. İşin başlangıç tarihi olarak;

- Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmesi ise yerin teslim edildiği tarih,

- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,

- Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşme tarihi kabul edilir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesi uyarınca inşaat 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.

Diğer bir ifadeyle, yıllara sâri işlerde geçici kabul tutanağının düzenlenerek onaylanması ile iş bitmiş sayılır ve bu tarih itibarıyla kar-zarar tespit edilerek takip eden yıl kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilir.

Geçici ve kesin kabul yönteminde yıllara sâri inşaat ve onarma işi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte bitmiş sayılır.

Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı yıl, işin bittiği tarih olarak kabul edilir. Bu hallerde fiili bir ölçü söz konusu olup, her olay kendine ait özellikler taşıyabilir. Genel planda önem taşıyan unsur, inşası tamamlanan yapının, sahibinin istifade ve tasarrufuna sunulmuş olmasıdır.²¹

3.5.4. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri ile Uğraşan Kurumlara Bu İşleri ile İlgili Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri Üzerinden Vergi Kesintisi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesi ile birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerinde hakediş ödemeleri üzerinden stopaj (vergi kesintisi) yapılacağı hüküm altına alınmış olup stopaj oranı Bakanlar Kurulu Kararı ile %3 olarak belirlenmiştir.

Yıllara sari inşaat niteliğindeki işlerde avans, sözleşme gereği inşaat firmasına yapılan erken ödemelerdir. İstihkak ödemelerinden önce müteahhide avans ödemesi yapıldığı takdirde avans ödemesinin yapıldığı aşamada stopaj yapılacaktır. Zira, GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlar, anılan maddenin bentlerinde tadadi olarak belirtilen işlemlere ilişkin avans dahil ödemede buldukları takdirde, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. İnşaatın finansmanı amacıyla, başlangıçta peşinen yapılan bu avans ödemeleri, iş ilerledikçe tahakkuk eden hakediş bedellerinden mahsup edilerek kapatılacağından, mahsuplar öncelikle kesintiye tabi tutulmuş olmaktadır.²²

3.5.5. Geçici Kabul Tarihinden Sonra Yapılacak Ödemelerden Vergi Kesintisinin Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesine göre, inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir. İşin bitim tarihini belirleyen geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihten sonra yapılan işlere ilişkin hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek yoktur.

3.5.6. Yıllara Sari İşler Nedeni ile Ortaya Çıkan Kurumlar Vergisi Tevkifat İfadeleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi hükmünde, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri kapsamındaki istihkak ve avans ödemeleri üzerinden % 3 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Yapılan bu kesintiler, işin bitim tarihi itibarıyla tespit edilen kazanç üzerinden he-

21 Gelir İdaresi Başkanlığı Yayını, Ticari Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi 2007

22 Cüneyt TÜRKMEN, Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Dünyası, Aralık 2013

saplanan gelir vergisinden mahsup edilmekte, aradaki fark ise ödenmektedir. Dolayısıyla, yıl içinde kesilen stopajların, hesaplanan vergiden fazla olması durumunda, aradaki fark belli hükümler çerçevesinde iade edilmektedir. Henüz tamamlanmamış yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri kapsamındaki istihkak ve avans ödemeleri üzerinden kesilen stopajların işin devamı müddetince diğer kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri dolayısıyla alınan istihkak bedellerinden tevkif edilmiş bulunan vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen gelire dahil kazançlar üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu neticesinde, kalan vergi tutarı 252 no'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan esaslara göre nakden veya mahsup edilmek suretiyle iade edilecektir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin liste ile birlikte tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin vergi dairesine verilmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde, 10.000 TL'yi aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. Teminat verilmesi halinde nakden iade olduğu takdirde, teminat mektubu vergi inceleme raporu ile çözülür.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 100.000 TL'yi aşması durumunda iade talebinin 100.000 TL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000 TL'yi aşan kısmının iadesi ise teminat veya denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Teminat mektubu verildiği takdirde, mektup vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

3.6. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

Özel inşaatlar; kişi veya kurumların, herhangi bir kişi ya da kuruma karşı taahhüt altına girmeksizin kullanmak veya satmak üzere kendi adlarına yaptıkları inşaat işleridir.

İnşaat taahhüt işleri başkasının nam ve hesabına yapılırken, özel inşaat işleri taahhüt içermemekte, kendi nam ve hesabına yapılmaktadır. Özel inşaat işleri bu yönüyle inşaat taahhüt işlerinden ayrılmaktadır.

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri ise yine taahhüt içermekle birlikte iş birden fazla takvim yılına yayılmakta ve kar veya zarar işin bittiği yılda hesaplanmaktadır. Özel inşaat işlerinde ise iş tek yılda bitebildiği gibi her yılın kar ve zararı da kendi içinde değerlendirilmektedir.

Özel inşaatlar temelde bir imalat faaliyetidir. Başta arsa ve inşaat malzemeleri olmak üzere çeşitli girdiler kullanılarak daire, kat veya dükkan şeklinde bağımsız bölümler oluşturulmaktadır.

Özellikle son dönemlerde artan kat karşılığı inşaat işleri ve kat irtifakı yoluyla yapılan satışlar özel inşaat işlerinin vergilenmesine yönelik süregelen tartışmaların artmasına yol açmış ve konu giderek önem kazanmıştır.²³

3.6.1. İnşaat Devam Ederken Satış Vaadinin Yapılması Hali

İnşaatın yapılması sırasında satış vaadi yapmak sureti ile satılan kar veya daireler varsa, bunların kar veya zararının hesaplanması için gerçek satış işlemi beklemek gerekir. Gerçek satış işlemi yapılmamış olsa bile, anahtar teslimi veya fiilen kullanıma terk hallerinde vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır.

3.6.2. Arsa Karşılığında İşyeri veya Konut Verilmesi Hali

Kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine daire verilmesi durumunda karşılığı aynı olan bir taahhüt söz konusudur. Arsa sahibi arsasının bir kısmını müteahhide devretme, müteahhit ise bunun karşılığında inşa edeceği dairelerin bir kısmını arsa sahibine devretme taahhüdünde bulunmaktadır.

Arsa sahibi ticari işletme ise, bu işlem sonucunda arsası aktifinden çıkmakta olup, bunun karşılığında dairelere, işyerlerine veya belli bir nakit paraya sahip olmaktadır. Ticari işletmenin müteahhide devretmediği arsa payı, müteahhitçe verilen dairelere isabet ettiği için ticari işletme bu iktisadi kıymetleri kayıtlarına arsa payı dâhil olarak kaydetmelidir.

Müteahhit ise, inşa ettiği dairelerden bir kısmını arsa sahibine vermekte olup, bunun karşılığında elde ettiği iktisadi kıymet ise müteahhidin arsa sahibinden devraldığı (müteahhide kalan dairelere isabet eden) arsa payıdır. Buna göre, müteahhit açısından arsa maliyet bedeli, arsa sahibine teslim edilen daire ve işyerlerinin inşaatı için yapılan harcamaların toplamını oluşturmakta olup, bu bedel inşaat maliyetinin de içerisinde yer almaktadır.

Kat karşılığı inşaat işlerinde konutların; fiilen tamamlanmadan önce kat mülkiyetine geçilmesi halinde mülkiyetin devri tapuda tescil suretiyle gerçekleştiğinden satışa ilişkin faturanın tapuya tescil tarihinden veya herhangi bir suretle tapuya tescilinden evvel fiilen kullanılmaya başlanması amacıyla hak sahiplerine tahsis edilmesi durumunda satışa ilişkin olarak konutların fiilen kullanım için tahsis edildiği tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Müteahhide teslim edilen arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, teslim edilen arsa için arsa sahibi tarafından, müteahhitçe arsa sahibine teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden müteahhit adına fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Müteahhit tarafından, kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine bırakılan daireler için, söz konusu dairelerin teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde arsa sahibi adına Vergi Usul Kanununun 267. maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını müteahhide tesliminde, arsa sahibinin mükellef olmamasından dolayı müteahhit tarafından arsa sahibi adına teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

23 Seçkin ALTINEL, Özel İnşaat İşleri, Vergi Dünyası, Nisan 2009

Müteahhidin kendisine kalan daireleri üçüncü kişilere satması durumunda ise; tapuda tescil işleminin yapıldığı tarihten itibaren, tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesi durumunda, bu tarihten itibaren yedi gün içerisinde satış bedeli üzerinden fatura düzenlemesi gerekmektedir.

3.7. GELECEK DÖNEMLERE AİT GELİR VE GİDERLER

Türk vergi sisteminde dönemsellik ilkesi benimsenerek işletme faaliyet sonuçlarının Gelir Vergisi Kanunu'na göre bir takvim yılı içinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre de bir hesap dönemi içinde alınması ve bu sonuçlara göre vergilendirme işlemlerinin yapılması öngörülmüştür.

İşletme faaliyetlerinin dönemlere ayrılarak dönemsel sonuçların alınması gereği, gelecek hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hâsılat ve de gelecek hesap dönemine ait olarak peşin tahsil olunun hâsılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderlerin de dönem sonunda işletme faaliyet sonuçlarının tespiti sırasında ayrıştırılarak düzeltilmesi sonucunu doğurmaktadır.

Bu hususlar; Vergi Usul Kanunu'nun 283. maddesinde «Aktif Geçici Hesap Kıymetleri», 287. maddesinde de «Pasif Geçici Hesap Kıymetlerinin» dönem sonu değerlendirilmesi olarak düzenlenmiştir.

3.7.1. Aktif Geçici Hesapların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 283. maddesine göre; gelecek bir hesap dönemine ait olduğu halde peşin olarak ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup henüz tahsil edilmemiş hasılatları, aktif geçici hesaplarda mukayyet bedelleriyle izlenmelidir.

Bu aynı zamanda muhasebenin ve verginin dönemsellik ilkelerinin de birer gereğidir. Bu madde sayesinde, esasen gelecek yıllara ait olan ama peşinen ödenmiş bir giderin ait olduğu yılda giderleştirilebilmesi için yapılan taşıma işlemidir.

3.7.1.1. Gelecek Aylara Ait Giderler

Peşin ödenmiş giderler, cari hesap dönemi içinde peşin ödenmiş olmakla birlikte kısmen veya tamamen gelecek hesap dönemini ilgilendiren giderlerdir. Bu giderlerin özelliği, önceden miktar ve tutar olarak kesinleşerek tahakkuk etmiş olmalarıdır. Bu nedenle, bu şekilde ortaya çıkan giderlerin peşin ödenmiş ve buna bağlı olarak tahakkuk etmiş olmasına rağmen cari hesap dönemini ilgilendirmeyen kısmının, kıst dönem hesaplaması yapılmak suretiyle ayıklanarak, dönem giderleri içinden çıkarılması gerekmektedir.

3.7.1.2. Gelir Tahakkukları

Cari hesap dönemine ait olup henüz tahsil edilmemiş olan hasılat da geçici aktif hesaplarda izlenir. Ticari kazançta tahakkuk esasının geçerli olması nedeniyle, cari hesap dönemine ait bu çeşit gelirler, tahsil edilmemiş olsalar bile bir taraftan sonuç hesaplarına gelir, diğer taraftan borçlular adına açılacak geçici aktif hesaplara borç kayıtlı edilip, mukayyet değerle değerlendirileceklerdir.

Bu tür hasılatlarda alacak hakkı tam olarak doğmadığı için muhasebe kaydının borç tarafında alacak veya alacak senetleri hesabı yerine aktif geçici hesaplar yer alır. Örneğin; işletmenin bankada bulunan vadeli mevduatına tahakkuk eden faiz tutarları bu hesaba kaydedilirler. Benzer şekilde işletmenin kiraya verdiği ancak kira ödeme süresi gelmediği için tahsil etmediği kira gelirlerinin ilgili cari döneme isabet eden kısmı aktif geçici hesaba borç kaydedilirken, ilgili gelir hesabına alacak

kaydedilir. Burada da peşin ödenen giderlerde olduğu gibi dönemsellik ilkesi gereği tahakkuk eden gelirler dikkate alınır.

3.7.2. Pasif Geçici Hesapların Değerlemesi

Gelecek hesap dönemine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

Pasif geçici hesapların vergi uygulamalarında kullanılmasındaki amaç, her dönemin hasılat ve giderlerinin ait olduğu yıl hesaplarına kayıt edilmesi gereğidir.

3.7.2.1. Gelecek Aylara Ait Gelirler

Cari hesap dönemi içinde peşin tahsil edilmiş olmakla birlikte kısmen veya tamamen gelecek hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir. Dolayısıyla, peşin tahsil olunmuş gelirlerin ilgili olduğu hesap döneminde dikkate alınmak üzere cari hesap dönemi gelirleri arasından çıkarılması gerekmektedir.

3.7.2.2. Gider Tahakkukları

Cari hesap dönemine ilişkin olmakla birlikte henüz ödenmemiş giderler olup, mukayyet değerle değerlendirilecektir. Örneğin; aralık ayının elektrik, su ve telefon giderleri gibi. Söz konusu gider tahakkuklarının dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için ödemelerinin en geç ertesi yıl verilecek gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde, ödenmeyen gider karşılıklarının dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

3.8. ENFLASYON DÜZELTMESİ

Fiyatlar genel düzeyinin istikrarlı olduğu dönemlerde mali tablolarda yer alan bilgiler tarihi maliyetlerle ifade edilse bile mali tablolar gerçek durumu ifade eder. Ancak fiyatlar genel düzeyinin değiştiği dönemlerde, mali tablolarda yer alan bilgilerin tarihi maliyetlerle ifade edilmesi, işletme varlık ve kaynakları ile gelir ve giderlerinin gerçek değerlerinden farklı değerler ile gösterilmelerine sebep olur. Ülkemizde uzun yıllar süren enflasyon olgusu, mali tabloların karakterini değiştirmiş ve bu tabloların gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına neden olmuştur.

Vergi Usul Kanununda değişiklik yapan 5024 sayılı Kanun'un amacı da mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması suretiyle vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukları gidermektir.

Enflasyon düzeltmesi, fiyatlar genel düzeyinde meydana gelen artışın malî tablolarda yarattığı tahribatı düzeltmekte ve işletmelerin öz sermayelerinin gerçek botaları ile değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır.

Enflasyon düzeltme işlemi ile ilgili olarak 5024 sayılı Kanun ikili bir yaklaşım getirmiş; süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümler VUK'un mükerrer 298'inci maddesinde; 31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesine ilişkin hükümler ise geçici 25'inci maddesinde düzenlenmiştir. Ülkemizde ilk kez 2003 hesap döneminde enflasyon muhasebesi uygulanmıştır.

2014 takvim yılı kazancının tespitinde enflasyon düzeltmesi hükümleri uygulanmayacağı için enflasyon düzeltmesi müessesesiyle ilgili izleyen bölümde yapılan açıklamalar bilgilendirme amaçlıdır.

3.8.1. Enflasyon Muhasebesinin Yapılacağı Dönem ve Enflasyon Muhasebesini Uygulayacak Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298. Maddesine göre Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuz altı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son on iki ay dikkate alınır.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendinde, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım satımı ve imali ile iştigal eden mükelleflere, bu fıkranın 1 numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapmalarına imkan sağlanmıştır. Dolayısı ile bu mükellefler için enflasyon düzeltmesi yapılması zorunludur.

Diğer taraftan, esas faaliyetleri olan kuyumculuk işi yanında bu faaliyetlerinin bir cüzü niteliğinde olan platin, kıymetli taş alım-satımı veya imali gibi faaliyetleri bulunan mükelleflerce de enflasyon düzeltmesi yapılması gerekmektedir. Ancak kuyumculuk faaliyetinin yanı sıra bu nitelikte olmayan market işletmesi, gıda ticareti, beyaz eşya alım-satımı, kafe işletmesi gibi başka faaliyetlerinin bulunması durumunda "münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali" faaliyetinden söz edilemeyeceğinden enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır.

3.8.2. 31.12.2003 Tarihli Bilançolarda Düzeltilen Kıymetlerin Elden Çıkarılması

Enflasyon düzeltmesine başlangıç niteliğinde olan 31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonunda düzeltilmiş değerler bu kıymetlerin sonraki tarihlerde elden çıkarılmaları halinde maliyet bedeli olarak dikkate alınır. Ancak, amortismanı tâbi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaz.

Amortismanı tâbi olmayan kıymetler için düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınamayacağına öngörülmesinin nedeni, söz konusu kıymetlerin enflasyon düzeltmesi uygulaması öncesinde de yeniden değerlemeye tabi tutulmamaları ve dolayısıyla amortismanı tâbi kıymetlerde olduğunun aksine yeniden değerlendirilmiş tutarlarının maliyet bedeli olarak kabul edilememesidir.

Örneğin, alış maliyeti 150 TL olan bir bilgisayarın, 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer alan net değeri 200 TL olsun. Bilgisayarın 300 TL'ye satılması halinde kar (300- 200=) 100 TL olacaktır. Görüldüğü üzere amortismanı tabi söz konusu kıymetin düzeltilmiş değeri maliyet bedeli olarak dikkate alınmaktadır.

Örneğin, boş arsanın alış maliyeti 8.000 TL, 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer alan değeri 15.000 TL olsun. Arsanın 12.000 TL'ye satılması durumunda, (15.000-12.000=) 3.000 TL zarar oluşmaktadır. Düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi

değer arasındaki fark ise, (15.000-8.000=) 7.000 TL'dir. Zarar bu farkın altında kaldığına göre, VUK'un geçici 25'inci maddesine göre 3.000 TL zarar kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

4. DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİNİ GÖSTERİR TABLO²⁴

Sıra No	İktisadi İşletmeye Dahil Kıymet Türü	Değerleme Ölçüsü
1	Alacak Senetleri	Reeskont, Mukayyet Bedel
2	Alicılar (Senetsiz Müşteri Borçları)	Mukayyet Bedel
3	Alınan Avanslar	Mukayyet Bedel
4	Alınan Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Bedel
5	Arama Giderleri	Mukayyet Bedel
6	Araştırma ve Geliştirme Gideri	Mukayyet Bedel
7	Arazi ve Arsalar	Maliyet Bedeli
8	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	Mukayyet Bedel
9	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	Mukayyet Bedel
10	Banka Bonoları	Alış Bedeli+Dönemsel Kar İlavesi
11	Banka Garantili Bonolar	Alış Bedeli+Dönemsel Kar İlavesi
12	Banka Kredileri	Kıst Dönem Faiz İlaveli Mukayyet Bedel
13	Binalar	Maliyet Bedeli
14	Birikmiş Amortismanlar	Mukayyet Bedel
15	Borç Senetleri	Reeskont-Mukayyet Bedel
16	Çek (alınan ve verilen)	İtibari Değer
17	Çıkarılmış Bonolar	Nominal Değer
18	Çıkarılmış Tahviller	İtibari Değer
19	Defolu Ürünler	Üretim Maliyeti veya Emsal Bedeli
20	Değeri Düşen Mallar	Emsal Bedeli
21	Değersiz Alacaklar	Tasarruf Değeri
22	Demirbaşlar	Maliyet Bedeli
23	Devlet Tahvili	Borsa Rayici
24	Dönem Karı/Geçmiş Dönem Karı	Mukayyet Bedel
25	Dönem Zararı/Geçmiş Dönem Zararı	Mukayyet Bedel
26	Emisyon Primleri	Mukayyet Bedel
27	Finansal Kiralama Alacakları	Mukayyet Bedel
28	Finansal Kiralama Borçları	Mukayyet Bedel
29	Finansal Kiralama Hakkı	Mukayyet Bedel

24 Muzaffer KÜÇÜK, Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, Aralık 2014

30	Finansman Bonoları	Alış Bedeli+Dönemsel Kar İlavesi
31	Gayrimenkul Sertifikaları	Alış Bedeli+Dönemsel Kar İlavesi
32	Geçici İlmuhaberler	Alış Bedeli
33	Gelecek Döneme İlişkin Gelirler	Mukayyet Bedel
34	Gelecek Döneme İlişkin Giderler	Mukayyet Bedel
35	Gelir Ortaklığı Senetleri	Alış Bedeli
36	Gelir Tahakkukları	Mukayyet Bedel
37	Gider Tahakkukları	Mukayyet Bedel
38	Gayri Menkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı Fonu	Mukayyet Bedel
39	Haklar	Mukayyet Bedel
40	Hazine Bonosu	Borsa Rayici
41	Hazırlık ve Geliştirme Gideri	Mukayyet Bedel
42	Hisse Senedi İptal Karları	Mukayyet Bedel
43	Hisse Senetleri	Alış Bedeli
44	İlk Madde Malzeme	Maliyet Bedeli
45	İmalat Artıkları (ıskarta, üstüğü, deşe...)	Emsal Bedeli
46	İpotekli Borç Senetleri	Alış Bedeli+Dönemsel Kar İlavesi
47	İştiraklerden Alacaklar	Mukayyet Bedel
48	İştiraklere Borçlar	Mukayyet Bedel
49	Kar-Zarar Ortaklığı Belgesi	Alış Bedeli
50	Kıdem Tazminatı Karşılığı	Mukayyet Bedel
51	Konsinye Mallar	Maliyet Bedeli
52	Konut Sertifikaları	Alış Bedeli+Dönemsel Kar İlavesi
53	Kredi Kartı Slipleri	Mukayyet Bedel
54	Kuruluş ve Örgütlenme Gideri	Mukayyet Bedel
55	Madenler	Maliyet Bedeli
56	Makine ve Cihazlar	Maliyet Bedeli
57	Maliyet Giderleri Karşılığı	Mukayyet Bedel
58	Mamuller	Maliyet Bedeli
59	Maniplasyona Tabi Mallar	Maliyet Bedeli
60	Menkul Kıymet Kuponları	Mukayyet Bedel
61	Mevduat (Vadesiz TL)	Mukayyet Bedel
62	Mevduat (Vadeli TL)	Kıst Dönem Faiz İlaveli Mukayyet Bedel
63	Nakit Paralar	İtibari Değer
64	Ortaklara Borçlar	Mukayyet Bedel
65	Ortaklardan Alacaklar	Mukayyet Bedel

66	Özel Maliyetler	Maliyet Bedeli
67	Özsermaye	Mukayyet Bedel
68	Personelden Alacaklar	Mukayyet Bedel
69	Personele Borçlar	Mukayyet Bedel
70	Satıcılara Borçlar	Mukayyet Bedel
71	Satılacak Sabit Kıymetler	Mukayyet Bedel
72	Sayım ve Tesellüm Fazlaları	Mukayyet Bedel
73	Sayım ve Tesellüm Noksanları	Mukayyet Bedel
74	Sermaye İtfa Fonu	Mukayyet Bedel
75	Şerefiye	Mukayyet Bedel
76	Şüpheli Alacaklar	Tasarruf Değeri
77	Tahvil Anapara ve Faiz Ödemeleri	İtibari Değer, Mukayyet Bedel
78	Tahviller (aktif kıymet)	Alış Bedeli+Dönemsel Kar İlavesi
79	Taşıtlar	Maliyet Bedeli
80	Tesisler	Maliyet Bedeli
81	Ticari Mallar	Maliyet Bedeli
82	Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler	Alış Bedeli+Dönemsel Kar İlavesi
83	Vazgeçilen Borçlar Fonu	Mukayyet Bedel
84	Vergi Alacakları (Geçici V., KDV)	Mukayyet Bedel
85	Vergi Karşılığı	Mukayyet Bedel
86	Vergi ve Diğer Kamusal Borçlar (KDV, Kazanç V. SSK Primi)	Mukayyet Bedel
87	Verilen Avanslar	Mukayyet Bedel
88	Verilen Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Bedel
89	Yapılmakta Olan Yatırımlar	Mukayyet Bedel
90	Yarı Mamül	Maliyet Bedeli
91	Yatırım Fonu Katılma Belgesi (A tipi)	Alış Bedeli
92	Yatırım Fonu Katılma Belgesi (Diğer)	Borsa Rayici
93	Yedekler (Yasal, Statü, Olağanüstü)	Mukayyet Bedel
94	Yenileme Fonu	Mukayyet Bedel
95	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	Maliyet Bedeli
96	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hasılatı	Mukayyet Bedel
97	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti	Mukayyet Bedel
98	Yoldaki Paralar	İtibari Kıymet

*DÖVİZLİ VARLIK VE KAYNAKLARIN AYRICA DEĞERLENMESİ GEREKMEKTEDİR.

İKİNCİ BÖLÜM

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE İNDİRİM-İSTİSNALAR İLE ÖZELLİKLİ KONULAR

Türk vergi sisteminde istisna, vergi indirimi gibi çeşitli uygulamalar bulunmaktadır. Bu gibi vergisel ayrıcalıklar sosyal, ekonomik ve mali amaçlarla vergi kanunlarında yer alabilmektedir. Bu bölümde Türk vergi kanunlarında en çok kullanılan indirim ve istisnalardan bahsedilecektir. Ayrıca götürü gider, yatırım indirimi, indirimli kurumlar vergisi, kanunen kabul edilmeyen giderler, geçmiş yıl zararları, yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu gibi özellikli konulara da değinilecektir.

Vergi kanunlarımızda yer alan ve kitabımızda bahsedilen indirimlerin, istisnaların ve özellikli konuların 2013 yılında kaç mükellef tarafından, ne kadar tutarda beyannameye yansıtıldığını, 2013 yılı kurumlar ve gelir vergisi beyannamesi verileri ile farkındalık yaratmak amacı ile her konunun sonunda kısaca değinilecektir.

1. DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE İNDİRİM-İSTİSNALAR

1.1. SPONSORLUK HARCAMALARI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (1/b) bendi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin 8. bendi uyarınca 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nde, sponsorluk harcamaları ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. Buna göre, 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.

1.1.1. Sponsorluk Harcaması Olarak Değerlendirilecek Harcamalar

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla, aşağıdaki gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün uygun göreceği spor tesisleri için

yapılan aynı ve nakdi harcamalar,

- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde aynı ve nakdi ödemeler.

1.1.2. Sponsorluk Harcamalarının Reklam Harcamalarından Farkı

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurum tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise **reklam harcaması** olarak değerlendirilecektir.

Sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emseline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanılması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

Aynı şekilde isim hakkı da reklam harcaması olarak değerlendirilecektir. Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özalgede "Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... ile yapmış olduğunuz anlaşma gereğince doğrudan ticari fayda sağlayan ve bankanızın tanıtımını amaçlayan harcamaların sponsorluk harcaması olarak değerlendirilmesi mümkün olmamakla birlikte, anılan harcamaların kurum kazancınızın tespitinde reklam gideri olarak dikkate alınması mümkündür.²⁵"

1.1.3. Gençlik Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği Açısından Sponsorluk

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'nin 8. maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

Anılan Yönetmeliğin 4'üncü maddesinde

- **Belge**, sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge,
- **Nakdi destek**, sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme,
- **Aynı destek** ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 12. maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabilceği; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Nakdi desteğin, sponsor olunan kurum adına açılmış bir banka hesabına yatı-

rılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın “**sponsorluk amacıyla**” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

Nakdi desteğin; elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

İşletmenin varlıklarından aynı olarak yapılan desteğin sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,

Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi ve makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin vb. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması gerekmektedir.

Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde hizmeti alan kişi veya kanuni temsilcilere imzalatılmış olması gerekmektedir.

Makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında aynı ya da nakdi olarak yapılan harcamalar, kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Dikkat edilmesi gereken bir nokta ise mükelleflerin süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için öncelikle bağlı buldukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

1.1.4. Türkiye’de 2013 Yılında Beyan Edilen Sponsorluk Harcamaları

Maliye Bakanlığı’nın yayınlamış olduğu 2013 yılı kurumlar ve gelir vergisi beyannamesi bilgilerine göre; Türkiye’de 208 kurumlar vergisi mükellefi 45.212.217,03 TL, 34 gelir vergisi mükellefi ise 584.282,67 TL olmak üzere toplamda 242 mükellef 45.796.499,70 TL tutarında sponsorluk harcamasında bulunduğunu beyan etmiştir. Mükellef başına ortalama 189.241,73 TL sponsorluk harcamasında bulunulmuştur.

Toplamda 242 mükellefin sponsorluk harcamasında bulunması, Türkiye’deki toplam mükellef sayısı dikkate alındığında çok düşüktür. Bunun nedeninin mükelleflerin sponsorluk harcamalarının beyanını, beyannamede ilgili yerde göstermemesinden kaynaklandığı düşünülmektedir.

1.2. BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları bağış ve yardımların kurum kazancından indirilmesine ilişkin düzenleme, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10’uncu

maddesinde ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeler ile dayanışmayı, sivil toplum örgütlerini ve araştırma geliştirme faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları bağışların belli bir kısmının kazançtan indirimine izin verilmektedir.

Bunun yanı sıra, bazı özel kanunlarda düzenlenmiş olan bağış ve yardımların da kurum kazancından düşülmesine imkan bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan bağış ve yardımlar benzer şekilde Gelir Vergisi Kanunu'nda da düzenlenmiştir. Kitabımızda bağış ve yardımlar konusu ele alınırken 1 seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre açıklamalar yapılacaktır.

1.2.1. Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunlarında Yer Alan İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (c), (ç), (d), (e) ve (f) alt bentlerine göre, kurumlar vergisi mükellefleri hesap dönemi içerisinde yapmış oldukları belli bağış ve yardımların bir kısmını veya tamamını ilgili dönem kurum kazancından beyannamede göstererek indirebileceklerdir.

Söz konusu bent hükümlerine göre, kurum kazancından indirilebilecek bağış ve yardımlar şunlardır:

- c) Kurum kazancının %5'i ile sınırlı genel nitelikli bağış ve yardımlar,
- ç) Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımlar,
- d) Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar,
- e) Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar,
- f) Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.

Bağış ve yardımların kurum kazancından indirilebilmesi için aşağıdaki şartların tamamının sağlanması gerekmektedir.

- Bağış ve yardımın Kanunda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılması,
- Makbuz karşılığı olması,
- Karşılıksız yapılması,
- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi,
- Beyannamede ayrıca gösterilmesi.

Bağış ve yardımların kurum kazancından indirilmesinde, kazancın olmaması veya yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen kısmın sonraki yıllara devredilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, kurumlar tarafından yapılan bağış ve yardımların, bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alınması halinde, söz konusu bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, Kanunda belirtilen sınırlar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

1.2.1.1. Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Genel Nitelikli Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) alt bendine göre;

- Genel bütçeli kamu idarelerine,
- Özel bütçeli kamu idarelerine,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere,
- Köylere,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
- Kamu yararına çalışan derneklere,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara,

makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

İlgili maddenin gerekçesinde, indirime esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarın esas alınacağı belirtilmektedir. Benzer şekilde 1 seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancının, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [(Ticari bilanço karı- (iştirak kazancı istisnası+geçmiş yıl zararları))] tutar olduğu belirtilmiştir. Bağış ve yardımlar, indirimler arasındadır. %5'lik hesaplamada esas alınan kurum kazancının tespitinde indirim ve istisnalardan önceki kurum kazancının esas alınacak olması, bağış ve yardım tutarı dikkate alınmaksızın tespit edilen kazanç üzerinden indirimin hesaplanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespit edilmesinde, %5'lik oran uygulamasının dış yüzde hesaplaması yoluyla yapılması gerekmektedir.

%5'lik oranın uygulanacağı kazancın tespit edilmesinde, kanunen kabul edilmeyen giderlerin ticari bilanço karına eklenip eklenmeyeceği konusunda verilen bir özeldede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.²⁶

“İlgide kayıtlı özeldge talep formunuzda; 2009 takvim yılında şirketinizce kurum kazancınızın %5 ile sınırlı bağış ve yardımlarda bulunduğunuzu belirterek, kurumlar vergisi beyannamenizde indirim konusu yapacağınız bağış ve yardım tutarında kurumlar vergisi matrahınıza esas tutara kanunen kabul edilmeyen giderlerinizin de dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

(...)

Bu hüküm ve açıklamalara göre; şirketinizce kurumlar vergisi beyannamenizde indirim konusu yapılacak olan bağış ve yardımlara ait üst sınırının hesaplanmasında ticari bilanço karınızın dikkate alınması gerekmektedir.”

Öte yandan, indirime esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarın esas alınması, bağış ve yardımların indiriminin de bu sıraya göre yapılacağı anlamına gelmez. Daha önce de belirtildiği üzere, Kanun'un 10'uncu maddesinde yer alan indirimlerin, Kanunda yer alan sıraya göre yapılması gerekmektedir. Buna göre, kurum kazancından öncelikle zarar olsa dahi indirilecek istisnaların, daha sonra geçmiş yıl zararlarının ve sonrasında da 10'uncu maddedeki sırasıyla diğer indirimlerin yapılması gerekmektedir.

²⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-66 sayılı özeldgesi

1.2.1.2. Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (1-ç) bendine göre; (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak(kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

Madde hükmüne 15.06.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan ekleme ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesisler ile ilgili bağış ve yardımlar da kapsama alınmıştır.(Bu konuya ayrı başlık halinde devam eden bölümlerde yer verilmiştir.)

Söz konusu bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancından indirilebilmesi için, bu bağış ve yardımların aşağıdaki kamu idare ve kuruluşlarına yapılması gerekir.

- Genel bütçeli idareler,
- Özel bütçeli idareler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler.

Görülebileceği üzere, (ç) bendinde yer alan ve %5 oran sınırlamasına tabi olmaksızın indirilecek bağış ve yardımlara ilişkin düzenlemede, bağış ve yardım yapılması gereken kurum ve kuruluşlar arasında, (c) bendinden farklı olarak sadece kamu idare ve kuruluşlarına yer verilmiş, **dernek veya vakıflara** ise yer verilmemiştir. Dolayısıyla; okul, sağlık tesisi veya öğrenci yurduna ilişkin olarak yapılmış olsa dahi kamu idare ve kuruluşları dışında kalan kurum veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı veya hangi limitler içinde yapılabileceği genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir. Buna göre, söz konusu tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar (c) bendi uyarınca o yılki kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılacaktır.

Kapsama dahil olan bağış ve yardımların;

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin, inşası için yapılan harcama,

- Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım

niteliğinde olması gerekmektedir.

Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin veril-

diği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Düzenlemedeki “sağlık tesisi” ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, aynı veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gereklidir.

Bununla beraber, eğitim ve sağlık tesislerine yapılan bağış ve yardımların belgelendirilmesi konusunda 1 seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde “Bağış ve yardımın belgelendirilmesi” başlığı altında belirlenmeler yapılmıştır.

Söz konusu Tebliğ’de yer alan açıklamalara göre ;

Aynı bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda;

- Mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi;
- Düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kişiler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise; bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslim ilişkili bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. kendi arazisi üzerine inşa edilen tesisler için yapılan harcamalar, tesisin tamamlanıp ilgili kamu kurumuna teslim edildiği yılın kazancından indirilebilmektedir. Bağışın yapıldığı dönemde faaliyetin zararlı sonuçlanmış olması veya kurum kazancının yetersiz olması durumunda indirilemeyen bağış tutarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir.

Ayrıca 27.02.2014 tarih ve 28926 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 6525 sayılı Kanun’un 29’uncu maddesiyle bu bende eklenen ibare ile Gençlik ve Spor Bakanlığı’na ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar ve bu tesislerin inşası için aynı maddenin c bendindeki kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımların belgelendirilmesine ilişkin

olarak Tebliğ'de yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, belli durumlarda, arka yüzü imzalanmış faturalar, teslimine ilişkin belgeler ve banka dekontları da bağış ve yardımın belgelendirilmesinde geçerli kabul edilecektir. Ancak bu belgelerin bağış ve yardımın belgelendirilmesinde geçerli olması, sadece eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımlarda geçerlidir. Bir başka ifadeyle, diğer bentlerde düzenlenen bağış ve yardımların sadece bu belgelerle tevsik edilmesi mümkün değildir. Çünkü, Tebliğin yukarıdaki açıklaması bağış ve yardımların belgelendirilmesi ile ilgili genel bir açıklama olmayıp, eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımların açıklanmış olduğu bölüm içerisinde, bu bağış ve yardımlara ilişkin olarak yapılmıştır. Kanun maddesinde de, eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve harcamaların düzenlenmiş olduğu (ç) bendinde "makbuz karşılığı" ifadesine yer verilmemiş, diğer bağış ve yardımların düzenlendiği (c), (d) ve (e) bentlerinde ise açık şekilde "makbuz karşılığı" ifadesine yer verilmiştir. Dolayısıyla eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin olanlar dışındaki bağış ve yardımların, bağış makbuzu ile belgelendirilmesi zorunludur.

1.2.1.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (1-d) bendi uyarınca;

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

Tarafından yapılan Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen aşağıdaki faaliyetlere ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilebilecektir.

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesi

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanması,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işleri

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmaları

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmaları,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmaları,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanması

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımı,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmaları.

Bakanlar Kurulu, Kanun'da belirlenmiş %100'lük oranı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir. Ancak bu yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu'nca alınmış bir karar bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu kapsamda yapılacak olan harcama, bağış ve yardımların indirilmesinde Kanunda belirtilen %100'lük oran esas alınacaktır.

Öte yandan, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca, bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunulan vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir.

1.2.1.4. Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (1-e) bendi uyarınca, (Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/10 maddesi) Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdî bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

1.2.1.5. Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne Yapılan Bağış ve Yardımlar

5904 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve 3/7/2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (11) numaralı bent ile Türkiye Kızılay Derneği'ne ve 6322 sayılı Kanunla aynı bentte yapılan değişiklikle 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Anılan derneklere yapılacak aynı bağış ve yardımlar ise "kazancın %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar" bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, anılan derneklerin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi **mümkün değildir.**

1.2.1.6. İbadethanelere Yapılan Bağışlarda İndirim

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine 15.06.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan ekleme ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın

din eğitimi verilen tesisler ile ilgili bağış ve yardımlar da kapsama alınmıştır.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethanelerin umuma açık olması, inşasının mülki idare amirlerinin iznine istinaden gerçekleştirilmesi, inşa ve faaliyetine devam etmesi için yapılan bağış ve yardımların da yine mülki idare amirlerinin denetiminde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yaygın din eğitimi verilen tesisler için yapılan harcamaların da Diyanet İşleri Başkanlığı teşkilatınca denetlenmesi gerektiği tabidir.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetlerine devam etmesi amacıyla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere yapılan bağışlar, anılan kurumlardan alınan makbuzlara veya bunlar tarafından bankalarda açılan hesaplara yatırıldığına ilişkin alınan banka dekontlarına istinaden kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Bunların dışındaki diğer dernek veya vakıflara bu amaçla yapılan bağış ve yardımların ise; mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla gerekli harcamaları finanse etmek üzere bağış ve yardım toplama amacıyla bir organizasyon oluşturulması ve bu hususta mülki idare amirleri ile bir protokol yapılması, nakdi olarak yapılacak bağış ve yardımlar için sadece protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere bir hesap açılması ve yapılan bağış ve yardımların bu hesaba yatırılması, aynı olarak yapılan bağış ve yardımların protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere şartlı olarak makbuz karşılığında yapılması, banka dekontu ile makbuzda hangi amaçla yapıldığına ilişkin bir açıklamanın yer alması, yapılan bağış ve yardımların, sadece yapılacak o işle ilgili olarak mülki idare amirleri gözetim ve denetimi altında kullanılması şartıyla, tamamının kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi mümkün olacaktır.

1.2.1.7. Aynı Olarak Yapılan Bağış ve Yardımların İndirilecek Tutarının Tespiti

Bağış ve yardımların nakdi olarak değil de aynı olarak yapılması halinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca; bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değerler mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

Vergi Usul Kanunu'na göre; maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması için yapılan ödemelerle bunlara bağlı giderlerin toplamını ifade etmektedir. Mukayyet değer ise, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Amortisman tabi iktisadi kıymetler için ise mukayyet değer, net değeri, bir başka deyişle iktisadi kıymetin maliyet bedelinden birikmiş amortismanlarının düşülmesi sonucunda bulunan değeri ifade etmektedir.

1.2.2. Diğer Kanunlara Göre Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından dönem içinde yapılan bağış ve yardımlardan kurumlar vergisi matrahının tespitiinde indirim olarak dikkate alınabilecek olanlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde belirtilenler ile sınırlı değildir. Kurumlar vergisi mükellefleri özel kanunlarda yer alan düzenlemeler nedeniyle yapmış oldukları bir kısım bağış ve yardımları belirli şartlar altında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabilmektedirler.

1.2.2.1. Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar

3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu ile ihtiyaç sahiplerine yardımda bulunmak amacıyla her il ve ilçede sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları kurulmuş olup anılan Kanun'un 9'uncu maddesinde fona ve vakfa yapılacak bağış ve yardımların her türlü vergi resim ve harçtan muaf olduğu, söz konusu bu bağış ve yardımların kurumlar vergisi ve gelir vergisi matrahından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, sosyal yardımlaşma ve dayanışma fonu ve vakıflarına yapılacak nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

1.2.2.2. 7269 Sayılı Kanun Uyarınca Afetzedelere Yapılacak Bağış ve Yardımlar

7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'un 45'inci maddesi hükmü uyarınca, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan Milli Yardım Komitesi ile mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi resim ve harçtan müstesna olduğu gibi, söz konusu bağış ve yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde yıllık beyanname ile beyan edilecek kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

1.2.2.3. TÜBİTAK'a Yapılan Bağış ve Yardımlar

278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun'un 13'üncü maddesi hükmü uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu'na makbuz karşılığında yapılacak para bağışları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

1.2.2.4. Üniversitelere ve İleri Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56'ncı maddesinin (b) bendi hükmü uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirim konusu yapılabilir.

Madde metninde yer alan ileri teknoloji enstitüleri, teknoloji alanında yüksek düzeyde araştırma, eğitim-öğretim, yayın ve danışmanlık yapan kamu tüzel kişileri ile bilimsel özerkliğe sahip yükseköğretim kurumlarını ifade etmektedir. Ancak kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doğrudan üniversitelere değil de fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuar, meslek yüksekokulu ile uygulama ve araştırma enstitülerine yapılan bağışların anılan düzenleme uyarınca kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Öte yandan, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56'ncı maddesinin (b) bendinde, üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı belirtilmektedir. Adı geçen Kanun'un ek 7'nci maddesinde ise vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının 56'ncı maddede yer alan mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edecekleri hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede, vakıf üniversitelerine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar da kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

1.2.2.5. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna Yapılan Bağışlar

2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu'nun 20'nci maddesinin (b) bendi hükmü uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu'na makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

1.2.2.6. Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna Yapılacak Bağış ve Yardımlar

2876 Sayılı Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılacak bağış ve yardımların, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür.

1.2.2.7. Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne Yapılacak Bağış ve Yardımlar

2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'nun 46'ncı maddesinin (b) bendinde, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

1.2.2.8. 4122 Sayılı Kanun Kapsamında Millî Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları

4122 Sayılı Millî Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu'nun 12'nci maddesi ve bu Kanun'a göre çıkarılan yönetmelik uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacak ağaçlandırma ve erozyon kontrolü çalışmaları ile her türlü tesis, bakım ve koruma masrafları, gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilir.

1.2.2.9. EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları

6358 sayılı Kanun'un 17. Maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 83. Maddeye göre, EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

1.2.2.10. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek Ve Vakıflara Yapılan Gıda Temizlik, Giyecek Ve Yakacak Maddeleri Bağışı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 89. maddelerine göre; fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin gelir veya kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider ya da indirim olarak dikkate alınması mümkündür.

Yapılacak bağışların şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılması ve bağışlanan malzemelerin doğrudan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekiyor.

Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışının dernek veya vakfa yapıl-

miş olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır. Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmeyecektir.

1.2.3. Türkiye’de 2013 Yılında Beyan Edilen Bağış ve Yardım Tutarları

Maliye Bakanlığı’nın yayınlamış olduğu 2013 yılı kurumlar ve gelir vergisi beyanamesi bilgilerine göre; Türkiye’de 6.104 kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefi toplamda 1.145.035.439,77 TL tutarında bağış ve yardım indiriminden yararlanmıştı. Bağış yapan mükellef başına ortalama 187.587,72 TL bağış ve yardım gerçekleşmiştir. Konuları itibarı ile dikkat çeken bağış ve yardımlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

Türkiye Kızılay ve Yeşilay Cemiyeti’ne 53 kurumlar vergisi mükellefi 4.731.573,43 TL, 77 gelir vergisi mükellefi 248.792,03 TL bağışta bulunmuştur. Bağış yapan mükellef başına ortalama 38.310,50 TL bağış ve yardım gerçekleşmiştir.

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara % 5 ile sınırlı olarak toplam 3.952 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi 450.313.361,69 TL tutarında bağış yapmıştır.

Eskişehir 2013 Türk Dünyası kültür başkenti Ajansı ile Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları toplamı 35.000 TL’dir. Bu bağış 1 gelir vergisi mükellefi tarafından yapılmıştır.

1.3. KORUMALI İŞYERİ İNDİRİMİ

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10/h bendi ile korumalı işyeri indirimine dair hükümler düzenlenmiştir. 01.07.2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun’a göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dahil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının %100’ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının %150’sini aşamaz.) tutarı kurumlar vergisi kanununun 10. maddesi kapsamında kurum kazancından indirim olarak dikkate alınacaktır.

1.4. AR-GE İNDİRİMİ

Ülkemizin kalkınmasında ve uluslararası rekabet gücümüzün artırılmasında araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların gayrisafi milli hasıla içindeki payının artırılması büyük önem taşımaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10/1-a maddesi ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 89/9 maddesi ile araştırma ve geliştirme harcaması yapan kurumların bu alandaki çabalarının desteklenmesi için bu harcamaların kurumlar vergisi beyannamesinde % 100 oranında bir indirim imkanı getirilmiştir.

Ayrıca 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’un 3. maddesi ile teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası

fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknoloji sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamının kurumlar kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 4. maddesinin 5. Fıkrasına göre, Kanun kapsamındaki Ar-Ge indiriminden yararlananlar; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinde yer alan Ar-Ge indiriminden ayrıca yararlanamayacağı vurgulanmıştır.

Görülebileceği üzere Ar-Ge harcamalarının kurum kazancından indirilmesi ile ilgili olarak iki farklı kanun ve hüküm bulunmaktadır. İki hüküm arasında uygulamanın kapsamı, usul ve esasları yönünden farklılıklar bulunmaktadır.

1.4.1. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Ar-Ge İndirimi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinin 1-a bendine göre mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilerek, kurum kazancından indirilebilecektir.

Aynı maddenin devamında ise araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen payların Ar-Ge indirimine konu edilememesi vurgulanmıştır.

1.4.1.1. Ar-Ge Faaliyetleri

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmekte olup aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri olarak değerlendirilir;

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

1.4.1.2. Ar-Ge Sayılmayan Faaliyetler

Aşağıda sayılan faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmez:

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler,

- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmeyen rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

1.4.1.3. Projenin Ar-Ge Projesi Olup Olmadığının Değerlendirilmesi

Bir projenin Ar-Ge indirimi kapsamında olup olmadığının değerlendirilmesi ve Ar-Ge indiriminden yararlanılabilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvuruda bulunulması gerekmektedir. Başvuru sonucunda hazırlanacak raporda proje uygun görülürse Ar-Ge indiriminden yararlanabilecektir. TÜBİTAK tarafından daha önce inceleme yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır.

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak 1 seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nin ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na elden veya posta yoluyla gönderilecektir.

Bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve uygun bulunması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular değerlendirilmeye alınmayacaktır.

Maliye Bakanlığı başvuruda verilen raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelenerek, yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, projeyi Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir. Mükellefe, proje bütçesinin %0,3'ü oranında bir tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödemesi için bir yazı gönderilecek, ancak bu tutar 15.000,00 TL'yi aşmayacaktır.

Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar yolu ile gerekli incelemeleri yaptıktan sonra projenin Ar-Ge kapsamında olup olmadığına ilişkin bir rapor hazırlayacaktır.

Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmeyen projeler nedeniyle mükellef tarafından haksız yere indirim konusu yapılan tutarlar, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften geri alınacaktır.

Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce inceleme yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş Ar-Ge projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olma-

yıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'tan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

1.4.1.4. Ar-Ge Kapsamında Yapılacak Harcamalar

Ar-Ge harcamalarının Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları **zorunlu olup** Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilebilecek harcamalar aşağıdaki gibidir:

İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderleri ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayrimaddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stoklar hesabında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stoklar hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekmektedir.

Personel Giderleri: Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Genel Giderler: Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için katlanılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.

Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri dışında Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir.

Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde bunlarla ilgili olarak yapılan ödemeler de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilecektir.

Vergi, Resim ve Harçlar: Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

Amortisman ve Tükenme Payları: Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan

bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Diğer taraftan, iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımının sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir.

Finansman Giderleri: Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.

1.4.1.5. Ar-Ge Harcamalarının Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmesi

Mükelleflerin, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları Ar-Ge harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar ise doğrudan gider yazılabilecektir.

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde gayrimaddi hakka yönelik bir örnek verilmiştir. Söz konusu örneğe göre kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir.

Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabileceği mümkün bulunmaktadır.

Örneğin; bir kurum tarafından 5 yıl süreli Ar-Ge projesi hazırlanarak, ön fizibilite çalışmalarının akabinde, Ar-Ge faaliyetine başlanılmıştır. İkinci yılın sonunda, kurum Ar-Ge projesinin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı düşüncesiyle projeden vazgeçme kararı almıştır. Dolayısıyla, projenin başlama tarihinden itibaren aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları, projeden vazgeçildiği tarih itibarıyla doğrudan gider yazılabilecektir.

Aktifleştirilen veya doğrudan gider yazılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve beyanname üzerinden indirim konusu yapılacaktır.

1.4.1.6. Ar-Ge İndiriminin Uygulanması

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının %100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından bir kez daha indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başlandığı andan itibaren hem yıllık beyanname hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir.

Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir.

1.4.1.7. Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri

Henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin, başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ar-Ge indirimini uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek olup devreden kurumda yapılan Ar-Ge harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Tamamlanmış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda ise Ar-Ge projesini devralan kurumun Ar-Ge indiriminden yararlanması söz konusu değildir.

1.4.1.8. Ar-Ge İndirimi Tasdik Raporu

Projesi uygun bulunan ve Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılması mümkün değildir.

Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

1.4.1.9. Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Destekleri

Ar-Ge Projesi ile ilgili olarak Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının uzman kurumlar tarafından veya TÜBİTAK tarafından Ar-Ge niteliğine sahip olduğu tespit edilen projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerin belli bir oranı hibe şeklinde karşılanmakta veya bu projelere geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlanmaktadır.

Hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazanca dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

1.4.1.10. Teknokentlerde Ve Serbest Bölgelerde Yapılan Ar-Ge Harcamaları

Ar-Ge indirimini, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğindedir. Ar-Ge indirimini uygulaması açısından, Ar-Ge departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır. Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalar Ar-Ge indirimini kapsamındadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin üçüncü fıkrasında, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. maddesinde ya da 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinde yer alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla Ar-Ge indiriminden yararlanılması söz konusu değildir.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve anılan kanunlarda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir.

1.4.2. 5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Ar-Ge İndirimi

5746 sayılı Kanun'da Ar-Ge; "Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetler" şeklinde tanımlanmıştır.

5746 sayılı Kanun'un 3. maddesine göre;

- Teknoloji merkezi işletmelerinde,
- Ar-Ge merkezlerinde,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve
- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca,

gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı, KVK'nın 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

1.4.2.1. Tanımlar

Ar-Ge merkezi: Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dâhil, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurt içinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri ifade etmektedir.

21.05.2014 tarihli 2014/600 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına istinaden Ar-Ge merkezlerinde istihdam edilecek tam zamanlı personel sayısı **30'a** düşürülmüştür. Sanayi Bakanlığı'nın en son verilerine göre 134 işletmeye Ar-Ge merkezi belgesi verilmiştir. Bu merkezlerde çalışan Ar-Ge personel sayısı ise 14.837 kişidir.

Teknoloji merkezleri (Teknoloji merkezi işletmeleri): 12/4/1990 tarihli ve 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun kapsamında üniversite ve araştırma merkezlerinin imkânlarından yararlanarak yeni ve ileri teknolojiye dayalı bilgilerin derlendiği, de-

ğ erlendirildiği, geliştirildiği ve uygulamaya yönelik üretime hazır hâle getirilerek işletmelerin kullanımına sunulmak için kurulan veya kurdurulan Ar-Ge ve yenilik projesi sahibi işletmelerin, KOSGEB teknoloji geliştirme ve yenilik destekleri kapsamında desteklendiği teknoloji geliştirme merkezlerini (TEKMER) ifade etmektedir.

Teknogirişim sermayesi: Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok 5 yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini ifade etmektedir.

Rekabet öncesi işbirliği projeleri: Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinin yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri ifade etmektedir.

1.4.2.2. 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge Faaliyetleri

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri; Kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amacıyla sistematik bir temelde yaratıcı çalışmalar yürütmek suretiyle alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan çevre uyumlu ürün tasarımı ve yazılım faaliyetleri dâhil olmak üzere yenilik süreçlerini de içeren faaliyetlerdir.

1.4.2.3. Ar-Ge Ve Yenilik Sayılmayan Faaliyetler

Aşağıdaki faaliyetler Ar-Ge ve yenilik faaliyeti sayılmaz

- Yazılımlara ilişkin, bilimsel ve/veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözümlenmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,
- Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İlaç üretim izni öncesinde en az 2 aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,
- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- 5. maddede sayılan amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler,
- Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet site-

lerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,

- Kalite kontrol,
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik çalışmalar,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,
- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi.

1.4.2.4. 5746 sayılı Kanun Kapsamında Yapılacak Harcamalar

Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda yer almaktadır:

İlk madde ve malzeme giderleri: Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre amortismanına tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar.

Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir.

Amortismanlar: Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur.

Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır.

Personel giderleri: Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır.

Kısmi çalışma hâlinde, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınır.

Genel giderler: Ar-Ge merkezlerinin elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bi-

limsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmez.

Bu giderlerin, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge merkezinde fiilen kullanıldığına tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir. Bu şekilde alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %20'sini geçemez.

Vergi, resim ve harçlar: Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olan ve gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

1.4.2.5. Ar-Ge İndiriminin Uygulanması

Daha önce de belirtildiği gibi, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanan mükellefler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a maddesi hükmünden (Gelir Vergisi Kanunu 89/9 maddesi hükmünden²⁷) ayrıca yararlanamazlar. Mükellefler için 5746 sayılı veya 5520 sayılı Kanun uygulaması seçimlik haktır.

5746 sayılı Kanun kapsamında hesaplanan Ar-Ge indirimi de kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılmak suretiyle indirim konusu yapılacaktır.

İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlardan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemlere ait olanlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanununa göre her yıl belirlenen **yeniden değerlendirme** oranında artırılarak dikkate alınır.

Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamalar ayrıca, Vergi Usul Kanunu'na göre **aktifleştirilmek** suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir. Bu husus **zorunludur**.

1.4.2.6. 5746 Sayılı Kanuna Özel Ek Ar-Ge İndirimi

5746 sayılı Kanunun 3. maddesine göre, 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden **Ar-Ge merkezlerinde**, ayrıca, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı da indirim konusu yapılabilecektir.

Bu kapsamda ek Ar-Ge indiriminden yararlanılabilmesi için, bir önceki yılda Ar-Ge faaliyetlerinin bulunması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, bir önceki yıl Ar-Ge faaliyeti olmayan dolayısıyla Ar-Ge harcamaları tutarı sıfır olan mükellefler ek Ar-Ge indirimi hesaplamayacaklardır.

5746 sayılı Kanun'da düzenlenen ek Ar-Ge indirimi sadece, 500 ve üzerinde tam

zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamaları yararlanacaktır. Bir işletmenin ayrı yerleşkelerde kurulmuş birden çok Ar-Ge merkezi bulunması halinde, işletmenin toplam Ar-Ge personeli sayısı, bu merkezlerde çalışan Ar-Ge personelinin toplamı olarak dikkate alınacaktır.

1.4.2.7. Ar-Ge Faaliyetlerinin Tamamlanması veya Devri

5746 sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkan kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.

Tamamlanmamış Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi hâlinde, devri gerçekleştiren işletmelerce aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınır. Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletmelerce devir tarihinden sonra proje kapsamında yapılan harcamalar Ar-Ge indirimine konu olur. Projenin devri için ayrıca bir bedel ödenmişse, bu bedel Ar-Ge indirimine konu edilemez.

Tamamlanmış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme Ar-Ge indiriminden yararlanamaz.

1.4.2.8. Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Destekleri

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar, yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortismanı tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir.

1.4.2.9. Kanun Kapsamındaki Ar-Ge Uygulamasında Gerekli Belgeler

Ar-Ge indiriminden yararlanacak işletmeler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde aşağıda belirtilen belgeleri bağlı bulunulan vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu belgelerin, Ar-Ge ve yenilik projeleriyle teknogirişim sermayesi desteğinden yararlanan işletmeler için destek veren kamu kurumu, kuruluşu, idaresi veya kanunla kurulan vakıf; Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu; teknoloji merkezi işletmeleri için Teknoloji Merkezi Müdürlüğü; Türkiye'nin antlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge işbirliği programları fonlarından malî olarak desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için ise TÜBİTAK tarafından onaylanmış olması gerekir.

- Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerinden “**Ar-Ge Merkezi Belgesi**” veya proje esaslı Ar-Ge indiriminden yararlanacak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan “**Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu**” veya “**Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı**” veyahut **proje sözleşmesi** istenir.

- Ar-Ge ve yenilik projesi veya projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projesi veya projelerinin, teknogirişim sermayesinden yararlanan işletmeler için desteği veren merkezî yönetim kapsamındaki kamu idaresince onaylanmış bulunan proje sözleşmesi ve eki iş planının, Ar-Ge merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler,

- Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste,
- Ar-Ge merkezleri, teknoloji merkezi işletmeleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmelerde çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, kesilen ve istisna edilen vergi tutarlarını gösteren liste,
- Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik no/vergi kimlik numarası, alınan hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı, stopaj ve KDV tutarına ilişkin liste.

Yukarıdaki belgelerin Ar-Ge indirimi tasdik raporunun ekinde verilmesi halinde tekrar ibrazı gerekmemektedir.

1.4.2.10. 5746 sayılı Kanunda Yer Alan Diğer Teşvik ve İstisnalar

Gelir Vergisi Stopajı Teşviki:

TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı (%90), diğerleri için yüzde sekseni(%80) gelir vergisinden müstesnadır.

Gelir vergisi istisnasından yararlanacak olan destek personelinin sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşamaz. Destek personeli; Ar-Ge faaliyetleri ile doğrudan ilişkili yönetici, laborant, sekreter, işçi v.b.

Örneğin 30 Ar-ge personeli olan bir Ar-Ge projesinde, Ar-Ge faaliyeti ile ilgili olmak kaydı ile 3 personel daha gelir vergisi stopaj desteğinden yararlanabilir.

Sigorta Primi İşveren Payı Desteği:

TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri kapsamında çalışan Ar-Ge personeli ile destek personelinin, Ar-Ge çalışmaları nedeniyle elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, beş yılı aşmamak üzere ödenmez.

Damga Vergisi İstisnası:

Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.

1.4.3. 5746 Sayılı Kanun İle 5520 Sayılı Kanun'da Yer Alan Ar-Ge İndirimi Karşılaştırma Tablosu

KONULAR	5746 SAYILI KANUN KAPSAMINDA AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASI	5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASI
Uygulama Süresi	Ar-Ge İndirimi uygulaması 31.12.2023 tarihine kadar geçerlidir.	Ar-Ge İndirimi uygulamasında herhangi bir tarih sınırlaması yoktur.
Endekslleme	Gelecek yıllara devreden indirim tutarları yeniden değerlendirilerek ertesi yıla devrolur.	Gelecek yıllara devreden Ar-Ge indirim tutarları endekslenmez.

Ar-Ge Departmanı	Ar-Ge departmanı kurulması zorunlu değildir.	Ar-Ge departmanı kurulması zorunludur.
Ar-Ge İndirimine İlişkin Personel Giderleri	Ar-Ge personelinin %10'u kadar destek personelinin ücret giderleri, Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınır.	Sadece tam zamanlı Ar-Ge personeli ücret giderleri dikkate alınır.
Ar-Ge İndirimine İlişkin Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Ar-Ge projesi kapsamında dışarıdan alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar toplam Ar-Ge harcamalarının %20' sini aşan kısım Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz.	Ar-Ge projesi kapsamında dışarıdan danışmanlık hizmeti ile ilgili sınırlama bulunmamaktadır.
Ar-ge Projesi Kapsamında Finansman Giderleri	Ar-Ge projesi kapsamında kullanılan kredilere ilişkin finansman giderleri Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınmaz.	Finansman giderleri Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınabilir.
Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi	Ar-Ge harcamalarının tamamı V.U.K.'a göre aktifleştirilmesi gerekir.	Gayri maddi haklara yönelik yapılan harcamaların aktifleştirilmesi zorunlu; gayri maddi hakka yönelik olmayan harcamaların aktifleştirilmesi ihtiyari olup istenirse doğrudan gider yazılabilir.
500 Tam Zamanlı Ar-Ge Personeli Olan Ar-Ge Merkezlerine İlave Teşvik	Ar-Ge Merkezlerine özgü olmak üzere o yıl yapılan Ar-Ge harcamalarının bir önceki yıla göre artışın yarısı ayrıca indirim konusu yapılır.	Böyle bir uygulama bulunmamaktadır.
Amortisman Giderleri	İktisadi kıymetlerin amortismanları Ar-Ge faaliyetinde kullanıldıkları gün sayısına göre Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınır.	İktisadi kıymetin sadece Ar-Ge faaliyetinde kullanılması gerekir. Ar-Ge faaliyeti dışındaki diğer işlerde de kullanılan iktisadi kıymet amortismanları Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınmaz.
TÜBİTAK Onayı	Destek yapan kurum tarafından yönetmelikte belirtilen rapor ve belgelerin onaylanması yeterli olup; ayrıca projenin TÜBİTAK tarafından onaylanması şartı bulunmamaktadır.	TÜBİTAK' ın projeyi onaylama şartı bulunmamaktadır.
Ar-Geye İlişkin Hibe Desteklerinin Kurumlar Vergisine Tabi Olup Olmaması	Hibe desteklerinin özel bir fon hesabına alınması ve işletmede kullanılması halinde gelir kaydedilmesine gerek bulunmamaktadır.	Hibe desteklerin ticari kazancın tespitinde gelir dikkate alınması ve üzerinden kurumlar vergisi ödenmesi gerekmektedir.

1.4.4. Türkiye'de 2013 Yılında Beyan Edilen Ar-Ge Harcamalarına İlişkin Bilgiler

Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu 2013 yılı kurumlar ve gelir vergisi beyannamesi bilgilerine göre; Türkiye'de toplamda 275 kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefi (KVK 10-1/a ve GVK 89/9 maddelerine istinaden) 105.083.141,26 TL

tutarında Ar-Ge indirimi müessesesinden yararlanmıştır. Mükellef başına ortalama 382.120,51 TL Ar-Ge indirimine denk gelmektedir.

5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge indiriminden ise 635 kurumlar ve gelir vergisi mükellefi 1.310.033.895,33 TL tutarında Ar-Ge indirim müessesinden yararlanmıştır. Bu tutar mükellef başına 2.063.045,50 TL Ar-Ge indirimine tekabül etmektedir. Görüleceği üzere yüksek tutarlı Ar-Ge indiriminden yararlanan mükellefler 5746 sayılı Kanun'u tercih etmektedirler. Bu durumun iki nedeni olabilir.

Bunlardan ilki 500 tam zamanlı Ar-Ge personeli çalışan Ar-Ge Merkezlerine özgü ilgili yıl yapılan Ar-Ge harcamalarının bir önceki yıla göre artışın yarısının ayrıca indirim konusu yapılabilmesidir. Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın verilerine göre 134 işletmeye Ar-Ge merkezi belgesi verilmiştir. Bu merkezlerde çalışan Ar-Ge personel sayısı ise 14.837 kişidir.

İkincisi ise indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indiriminin sonraki yıla devrederken Ar-Ge indiriminin yeniden değerlendirilme oranında artırılarak aktarılması olabilir.

Aslında 5520 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge indiriminin kendine özgü avantajları vardır. Finansman giderlerinde bir kısıtlama olmaması, gayrimaddi hakka yönelik Ar-Ge harcamalarını aktifleştirmeden gider yazabilmeleri, (5746 sayılı Kanun'da aktifleştirmek zorunludur.) dışardan sağlanan fayda ve hizmetlerde herhangi bir sınır olmaması 5520 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge indiriminin avantajları olarak sayılabilir.

5520 ve 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanan toplam mükellef sayısı 910'dur.

1.5. TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ ve KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİM

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (ğ) bendi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/13. Maddesi ile 15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan **mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti** alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

1.5.1. İndirimden Yararlanma Şartları

1.5.1.1. Verilen Hizmetin Mimarlık, Mühendislik, Tasarım, Yazılım, Tıbbi Raporlama, Muhasebe Kaydı Tutma, Çağrı Merkezi Ve Veri Saklama ile Eğitim ve Sağlık Hizmeti Olması

İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Konu ile ilgili olarak verilen bir özalgede “yurtdışındaki kişi ve kuruluşların Türkiye’de satacakları mallar ile ilgili olarak danışmanlık hizmeti 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10/1-ğ maddesinde sayılan hizmetler arasında yer almadığından, bu faaliyetinden elde ettiği kazancın %50’sinin kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.²⁸

Verilen başka bir özalgede ise klinik çalışma raporları düzenleme faaliyetinin tıbbi raporlama niteliği taşıması kaydıyla söz konusu hizmetin fiilen sunulması ve diğer şartların da sağlanması halinde söz konusu tıbbi raporlama hizmetinden elde edilen kazançların %50’sinin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.²⁹

1.5.1.2. Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konusu

İndirimden faydalanacak şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye’de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50’sine indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

1.5.1.3. Hizmetin, Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum İçin Yapılmış Olması

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir. Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

1.5.1.4. Faturanın Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum Adına Düzenlenmesi

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir. Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sos-

28 24.06.2014 Tarihli 21152195-35-02-378 sayılı GİB Özalgesi

29 21.08.2013 Tarihli 38418978-125[10-12/ 11]-885 sayılı GİB Özalgesi

yal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

1.5.1.5. Verilen Hizmetlerinden Yurt Dışında Yararlanılması

Verilen hizmetten yurt dışında yararlanmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

1.5.1.6. Eğitim ve Sağlık Hizmetlerinin Yararlanıcısının Yurt Dışında Olması

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

1.5.2. Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi ve Beyanı

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasıllara oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

1.5.3. Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim ve Belgeler

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığı'nın izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50'sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık

Bakanlığı'nca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığı'nca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

1.5.4. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

1.5.5. 2013 Yılında Beyan Edilen Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İndirim Bilgiler

Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu 2013 yılı kurumlar ve gelir vergisi beyanname bilgilerine göre; Türkiye'de 207 kurumlar vergisi mükellefi toplamda 93.557.678,85 TL tutarında indirimden yararlanmıştır. Bunlardan 44'ü sağlık hizmetlerine ilişkin indirimden 40.255.892,33 TL tutarında, 2'si eğitim hizmetlerine ilişkin indirimden 228.702,62 TL tutarında, 161 mükellef ise diğer hizmetlere ilişkin indirimden 53.073.083,90 TL tutarında yararlanmıştır. Gelir vergisi beyannamelerine bakıldığında ise bu indirimlerden toplamda 64 mükellef 5.433.142,05 TL tutarında yararlanmıştır. Mükellef başına ortalama 365.279,78 TL indirimden yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazançlara ilişkin indirimden yararlanılmıştır.

1.6. İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının a bendine göre;

Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun karına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kar payları,

Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kar payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kar payları iştirak kazançları istisnasından yararlanamaz.

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kar dağıtımına yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

İstisna yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kar paylarını kapsamaktadır. Kar payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

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

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kar payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.

1.6.1. Tam Mükellefiyete Tabi Girişim Sermayesi Yatırım Fonu ve Ortaklıklarının Katılma Payları ile Hisse Senetlerinden Elde Edilen Kar Payları

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

1.6.2. Dar Mükellef Kurumdan Elde Edilen Kar Payı

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

1.6.3. Kurucu Senetleri İle Diğer İntifa Senetlerinden Elde Edilen Kar Payları

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

1.6.4. İştirak Edilen Kurumun Yönetim Kurulunda Bulundurulanan Temsilciler Vasıtası ile Elde Edilen Kar Payları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kar payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

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

İştirak kazançları istisnası, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kar paylarını kapsamaktadır.

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

1.7. YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

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

1.7.1 Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının Şartları

Yurt dışı iştirak kazançları istisnadan yararlanabilmek için aşağıdaki şartlar tümünün yerine getirilmesi gereklidir.

1.7.1.1. İştirak Edilen Kurumun Anonim Veya Limited Şirket Niteliğinde Bir Kurum Olması Gerekmemektedir.

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

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

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de yurt dışında olması gerekmektedir.

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

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

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

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

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

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

İştirak kazançlarının, kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşınması gerekmektedir.

Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem karından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir karın bir unsuru olarak kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabilir kar olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi

kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.

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

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazançta istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

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

Ancak maddede, vergi yükünün hesabında yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Madde gerekçesinde verilen örnekte de yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede, kendi kazançları üzerinden tahakkuk eden vergiler, vergi yükünün hesabında dikkate alınmıştır. Bu nedenle vergi yükü hesaplanırken iştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkedeki tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kurumun başka ülkelerde ödediği veya kurum kazancının dolaylı olarak Türkiye'ye transferinde ödenen vergilerin bu hesaplama dahil edilmemesi gerekmektedir.

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

Kısaca vergi yükünün formülü aşağıdaki gibidir.

Vergi Yükü= Gel. Ver. veya Kur. Ver. Top. / Dağıtılabilir Kazanç + Gel. Ver. veya Kur. Ver. Top.

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

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

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

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

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

Örneğin, yabancı kurum tarafından 2013 yılı Şubat ayında kar dağıtımı yapılmaması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye'de 2013 yılı kurum kazancına dahil edilerek, bu hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olup söz konusu kazancın beyanname verme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartıyla istisnadan yararlanılabilecektir.

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

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

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

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır. İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

1.7.2. Yabancı Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna Uygulaması

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

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

1.7.3. Yurtdışı İştirak Kazancı ile Kontrol Edilen Yabancı Kurum Arasındaki Farklar

Yurtdışı iştirak kazançları istisnası şartlarını sağlayan mükelleflerin elde ettiği kar payı kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak bir vergi güvenlik müessesesi olan kontrol edilen yabancı kurum kazancı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre;

Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtıl-sın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesiyle belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kar payı dağıtılmaya bile vergi uygulamaları açısından kar payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır. Kontrol edilen yabancı kurumun şartları aşağıdaki gibidir.

Aşağıdaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kar, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

1.7.3.1. Yurt Dışı İştirakin İlgili Yıldaki Toplam Gayri Safi Hasılatının %25 veya Fazlasının Pasif Nitelikli Gelirlerden Oluşması

Yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması gerekmektedir.

Pasif nitelikli gelirler; yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi gelirlerden oluşmaktadır. Yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı olmayan sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler de pasif nitelikli gelir sayılacaktır.

1.7.3.2. Yurt Dışı İştirakin Taşınması Gereken Vergi Yükü

Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço karı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması.

1.7.3.3. Yurt Dışı İştirakin Asgari Hasılat Tutarı

Yurt dışındaki iştirakin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında "kontrol edilen yabancı kurum" olarak değerlendirilebilmesi için ilgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000 TL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması gerekmektedir. İlgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatı bu tutarın altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulunsa dahi kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmeyecektir.

Yurt dışındaki iştirakin hasılatının TL karşılığının tespitinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası'nca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.

1.7.4. Türkiye'de 2013 Yılında Yararlanılan İştirak Kazançları İstisnası

Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesi

bilgilerine göre; Türkiye’de 79 kurumlar vergisi mükellefi toplamda 2.198.252.776,64 TL tutarında iştirak kazançları istisnasından yararlanmıştı.

1.8. TAM MÜKELLEF ANONİM ŞİRKETLERİN YURT DIŞI İŞTİRAK HİSSELERİNİ ELDEN ÇIKARMALARINA İLİŞKİN İSTİSNA

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

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

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

gerekmektedir.

Örneğin; Türkiye’de tam mükellef olan Budak A.Ş.’nin 13/1/2013 tarihi itibarıyla üç tam yıldır aktifinde bulunan ve aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %80’i tam mükellef olmayan (A), (B) ve (C) anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere iştiraktan oluşmaktadır. Söz konusu yurt dışı iştiraklerinin bilançoda görülen kayıtlı değeri 400.000 TL, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı ise 500.000 TL’dir. (A) A.Ş.’nin bu şirketlerin sermayesine iştirak payları da aşağıdaki gibidir:

- (A) Şirketinin sermayesi 500.000 TL, Budak A.Ş.’nin sermaye payı 250.000 TL,
- (B) Şirketinin sermayesi 200.000 TL, Budak A.Ş.’nin sermaye payı 100.000 TL,
- (C) Şirketinin sermayesi 1.000.000 TL, Budak A.Ş.’nin sermaye payı 50.000 TL’dir.

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

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

Nakit ve benzeri varlıklar olarak; şirketin kasasında veya bankada bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu

Konut İdaresi'nce çıkarılan veya BİST'te işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların anlaşılması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesi bilgilerine göre; Türkiye'de 5 kurumlar vergisi mükellefi, toplamda 529.893.626,13 TL bu istisnadan yararlanmıştı. Bu rakamda mükellef başına ortalama 105.978.725,23 TL istisnaya tekabül etmektedir.

1.9. EMİSYON PRİMİ KAZANCI İSTİSNASI

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

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

2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesi bilgilerine göre; Türkiye'de 29 kurumlar vergisi mükellefi toplamda 669.771.586,19 TL tutarında emisyon prim kazancı istisnasından yararlanmıştı.

1.10. TÜRKİYE'DE KURULU FONLAR İLE YATIRIM ORTAKLIKLARININ KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNA

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde anılan fon veya ortaklıkların Türkiye'de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

Kurumlar vergisinden istisnadır.

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

2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesi bilgilerine göre; Türkiye'de 539 kurumlar vergisi mükellefi toplamda 2.704.154.219,43 TL tutarında bu istisnadan yararlanmıştı.

1.11. TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ İLE KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ VE RÜÇHAN HAKLARI SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde;

- Taşınmazlar,
- İştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri,
- Rüşhan haklarının,

satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir.

İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir.

Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

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

1.11.1. İstisnanın Uygulanmasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

1.11.1.1. Taşınmazlar

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

Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde;

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

olarak sayılmıştır.

Taşınmazın kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

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

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünüleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir. Eklenti niteliğinde olan unsurlar ise istisna kapsamına girmeyecektir.

- Bütünüleyici parça, Türk Medeni Kanunu'nun 684. maddesinde, *"Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünüleyici parçalarına da malik olur. Bütünüleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır."* şeklinde tanımlanmıştır.

- Eklenti ise Türk Medeni Kanunu'nun 686. maddesinde; *"Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez."* şeklinde tanımlanmıştır.

İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar

görecek ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler sayılabilir.

Taşınmazlarla birlikte satışa konu olan ve o taşınmazın bütünleyici parçası sayılan şeylerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınav olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler bütünleyici parça niteliğinde değerlendirilemeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç, istisnadan yararlanamayacaktır.

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

1.11.1.2. İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri

İştirak hisseleri, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bunlar,

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

Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonların katılma belgeleri ise iştirak hissesi olarak değerlendirilmeyecektir.

1.11.1.3. Rüçhan Hakları

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

1.11.2. İstisnaya İlişkin Şartlar

1.11.2.1. İki Tam Yıl Koşulu

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

Örneğin; 15 Mart 2009 tarihinde iktisap edilmiş ve aktife alınmış bir taşınmazın, 15 Mart 2011 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

6111 sayılı Kanunla 25.02.2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere mevcut maddeye eklenen parantez içi hüküm gereği taşınmazların; kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışında, en az iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı aranmayacaktır.

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özeldesinde fiilen kullanılmış olsa bile taşınmazların aktife giriş yılının baz alınması gerektiğini vurgulamıştır. Söz konusu özelerde 2003 ve 2005 yıllarında satın alınan ve tapuda tescili de aynı yıllarda gerçekleşen ancak şirket aktifine 01.01.2012 yılında kaydedilen taşınmazların 2013 yılında satışının yapılmak istenmesi durumunda istisnadan yararlanamayacağını belirtmiştir. Söz konusu özeldenin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir.

*“... istisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifade ile bu değerlere iki tam yıl süre ile bilfiil sahip olması gerektiği ifade edilmiştir. **Fiilen kullanılmakta olursa bile aktife alınmamış gayrimenkullerin satışından doğan kazancın, kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkün değildir.** Aktife alınma, Kanun maddesinin uygulamasında şekli bir şart olmayıp, asli bir şart olarak aranılmaktadır. Diğer taraftan, satışa konu edilen gayrimenkulun aktife alındığı tarihten itibaren şirket aktifinde iki tam yıl süreyle yer alması gerekmektedir.*

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, her ne kadar tapu siciline kaydedilmiş olsa da 01.01.2012 tarihinde şirket aktifine alınan gayrimenkullerin satışından elde edilen kazanç, iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı sağlanamadığından, anılan istisnaya konu edilemeyecektir.³⁰ “

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde bazı özel durumlara ilişkin olarak iktisap tarihleri özel olarak açıklanmıştır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle elde edilen hisse senetlerinde iktisap tarihi;

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

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

Devir ve bölünme hallerinde iktisap tarihi

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

30 01.10.2013 tarihli ve 75497510-125[5-2013-18]-62 sayılı GİB Özeldesesi

İnşa halindeki binalarda 2 yıllık sürenin tespiti;

Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkânı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.

Aynı kuruma ait iştirak hisselerinin iktisabında 2 yıllık sürenin tespiti;

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

1.11.2.2. Satış Kazancının Fon Hesabında Tutulması

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

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyayı cezası ve gecikme faizinin ayrıca aranacağı tabiidir.

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

İstisna, satış kazancının %75'ine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmayıp, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının söz konusu fon hesabına alınması yeterlidir.

Öte yandan, istisna uygulamasında mükelleflerin kazancın belli bir kısmı için istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan bu kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir. İstisnadan yararlanması öngörülen kazanç kısmının fon hesabına alınan kazanç kısmından büyük olamayacağı da tabiidir.

1.11.2.3. Satış Bedelinin Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen İkinci Takvim Yılına Sonuna Kadar Tahsil Edilmesi Gerekir

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75'i, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayabilecekleri kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri gerekmektedir.

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

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

1.11.2.4. Fon Hesabında Tutulan Kazançların İşletmeden Çekilmemesi

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

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

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

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özelgesinde tasfiyeye girmiş bir şirketin ekonomik faaliyette bulunamayacağı gerekçesi ile istisnadan yararlanmasının mümkün olmadığını belirtmiştir. Söz konusu özelgenin sonuç kısmı aşağıdaki gibidir.

"Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin tasfiyeye girmesi nedeniyle geleceğe yönelik ekonomik faaliyette bulunma gayesi ortadan kalmıştır. Kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmek amacı tasfiye sürecinin başlamasıyla birlikte son bulduğundan şirketinizin aktifine kayıtlı taşınmazın satışından elde edilecek kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün

bulunmamaktadır.³¹

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.

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

1.11.2.5. Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti İle Uğraşılması

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

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

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

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

Öte yandan, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları istisna uygulamasına konu olabilecektir.

Maliye Bakanlığı bu şartı son dönemler çok katı olarak uygulamaktadır. Taşınmaz ticareti faaliyeti olmayan kurumların sırf ana sözleşmelerindeki ana faaliyet konuları arasında taşınmaz ticaretinin de bulunması nedeni ile mükelleflere cezalı tarhiyat uygulanmaktadır. Ancak görüşümüze göre şirket ana sözleşmesinde ana faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti bulunan kurumlar eğer fiilin taşınmaz ticareti faaliyetinde bulunmuyorlar ise bu istisnadan yararlanmaları gerekmektedir.

1.11.3. İstisnaya İlişkin Özellikli Durumlar

1.11.3.1. Holding Şirketlerin Durumu

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

Bu çerçevede, şirketlerin iktisap ettikleri diğer şirketlere ait hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca "11-Menkul Kıymetler" veya "24-Mali Duran Varlıklar" gruplarındaki hesaplarda izlemeleri gerekmektedir. Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kar elde etmek amacıyla

la, geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri veya ortaklık payları “11-Menkul Kıymetler” grubundaki hesaplarda izlenmektedir. Holding şirketlerin söz konusu hesapta izlenmesi gereken hisse senetleri veya ortaklık paylarının bulunması halinde, bunların satışından doğan kazançlar, istisnadan yararlandırılmayacaktır. Ancak, holding şirketlerin “24-Mali Duran Varlıklar” grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise diğer şartların da sağlanmış olması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanabileceği tabiidir.

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

1.11.3.2. Kooperatiflerin Durumu

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

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

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

1.11.4. Taşınmazlar ile İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Devir ve Temlik, Trampası ve Kamulaştırılması

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır. Konu ile ilgili olarak Danıştay 3. Dairesi’de benzer yönde karar vermiştir. Söz konusu Danıştay Kararı aşağıdaki gibidir:

“Şirket aktifinde kayıtlı arsa vasfındaki taşınmazın, kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında devredilmesi işleminde kurumlar vergisi istisnası uygulanmaz.

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 5.6.2.4.1. bölümünde de söz konusu istisna uygulaması ile kurumların mali yapısının iyileştirilmesi amaçlandırıldığından; para karşılığı olmaksızın devir, temlik gibi işlemler ile kat karşılığı arsa devrinde olduğu gibi bir mal veya hakkın, başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade edilen trampa işlemlerinin istisna kapsamına girmediği açıklamasına yer verildiği, davacı şirket tarafından 18.09.2000 tarihinde (...) TL bedelle iktisap edilen taşınmaz üzerine 23.01.2003 tarihli arsa payı karşılığı sözleşme uyarınca inşa edilen binadan (31) bağımsız bölümün müteahhit firma tarafından düzenlenen 31.05.2007 tarihli fatura ile davacıya verildiği, davacı tarafından da arsanın % 55 payının 04.05.2007 tarihli faturayla ve aynı bedel üzerinden müteahhit firmaya devredildiği anlaşılan olayda, söz konusu arsa payı devrinin istisna hükümlerinden yararlandırılması gerektiği iddia edilmekte ise de, şirket aktifine kayıtlı servet unsuru- runun biçim değiştirmesi şeklinde gerçekleşen trampa niteliğindeki işlemin, 5520

sayılı Yasa'nın 5. maddesinde öngörülen kurumun mali yapısını iyileştirme amacına yönelik doğrudan bir satış olarak kabul edilemeyeceği gerekçesiyle reddeden Vergi Mahkemesinin kararının; aktife kayıtlı arsanın % 55'lik kısmının teslimi karşılığında (31) bağımsız bölüm alındığı ve bağımsız bölümlerin (26)'sının (...) TL'ye satıldığı, dolayısıyla kat karşılığı arsa teslimi suretiyle kurumun mali yapısının güçlendirildiği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.³²

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

Düzenleme uyarınca, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyumsuzlukların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %75'inin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyumsuzluğun son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanabilmesi mümkün bulunmaktadır.

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

1.11.5. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışı

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

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

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

1.11.6. Grup Şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu

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

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

32 Danıştay 3. Dairesi'nin 28.09.2010 tarihli ve Esas No:2008/3855 Karar No: 2010/2827 Sayılı Kararı

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

Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye tahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olacağından söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır.

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

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

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

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özelgesinde “kurumların iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara yönelik bu istisnanın temel **amacının**, kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal yapılarını güçlendirmektir.” ifadelerine yer vermiştir. Özelgenin sonuç kısmı ise aşağıdaki gibidir:

“Buna göre, özelge talep formunuzda da belirtildiği üzere söz konusu taşınmazların satışından elde edilecek kazancın şirketinizce yine taşınmaz alımında kullanılması, bağlı bir değer (taşınmaz) başka bir bağlı değere (taşınmaza) dönüştürülmesi sonucunu doğuracaktır. Bu durum söz konusu istisnanın getiriliş amacına aykırı olacağından anılan taşınmazların satışından elde edilecek kazancın, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.³³”

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

1.11.8. Kazancın Hesaplanması, Kur Farkı ve Vade Farklarının Durumu

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

Satış kazancı, satış işlemi ile birlikte oluşacağından istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan

alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

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

1.11.9. Taşınmaz Satış Kazancı İstisnasından Yararlanan Mükellefler, Kalan % 25'lik Kısmı Yenileme Fonu Olarak Kullanılması

Taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanan mükellefler, kalan % 25'lik kısmı yenileme fonu olarak kullanılması konusunda iki farklı görüş mevcuttur.

Birinci görüşe göre; İstisnanın konuluş amacına bakıldığında, şirketlerin finansman yapısını güçlendirmek olduğuna göre istisnadan arta kalan %25'lik kısım için yenileme fonundan yararlanmak mümkün değildir. Yeni bir gayrimenkul almak değildir.

İkinci görüşe göre ise; taşınmaz satışlarında mükelleflerin, faaliyetlerine açık bir faydası olacak şekilde yerine yenilerini almaları durumunda hem istisnadan hem de yenileme fonu uygulamasından faydalanmaları mümkün olduğunu düşünmekle birlikte yine de konunun idari bir düzenleme ile açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak bir düzenlemenin vergi mevzuatında yer almaması nedeni ile mükelleflerin konu ile ilgili özelge talep etmeleri yerinde olacaktır.

1.11.10. Satış Zararlarının Durumu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının anılan bentte sayılan şartlar dâhilinde kurumlar vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özalgede satıştan zarar edilmesi durumunda %75'lik kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Söz konusu özalgenin sonuç kısmı aşağıdaki gibidir.

"Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca istisna kapsamında bulunan taşınmazın satışı durumunda taşınmaz satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) % 75'inin, kanunen kabul edilmeyen gider olarak sayılarak şirketinizin diğer faaliyetlerinden doğan kazançlarından indirilmesi mümkün olmayacaktır. Kalan % 25'inin ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.³⁴"

1.11.11. 2013 Yılında Yararlanılan Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası Tutarı

Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu 2013 yılı kurumlar vergisi beyanname bilgilerine göre; Türkiye'de 1.155 kurumlar vergisi mükellefi toplamda 8.257.917.937,47 TL tutarında taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanmışır.

1.12. BANKALARA VEYA TMSF'YE BORÇLU DURUMDA OLAN KURUMLAR İLE BANKALARA TANINAN İSTİSNA

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

İstisnadan, banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

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

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

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

İstisna uygulamasında, bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrettikleri söz konusu aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

Kanun'un 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde yer alan istisnalardan birlikte yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Kurumlar, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşınmaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebileceklerdir.

Bentte yer alan “banka” kavramından, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’na tabi bankaların anlaşılması gerekmektedir.

Bankaların, kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75’lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışında da iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

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

1.13. YURT DIŞI ŞUBE KAZANÇLARI

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

Buna göre yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının istisna olması için;

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

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

- İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması

gerekmektedir.

2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesi verilerine göre 55 kurumlar vergisi mükellefi 698.872.466,58 TL tutarından yurt dışı şube kazançları istisnasından yararlanmıştır. Mükellef başına ortalama 12.706.772,12 TL yurtdışı şube kazançları istisnası uygulanmıştır.

1.14. YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARDA İSTİSNA

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

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar

Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

1.14.1. İstisnanın Kapsamı

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsur olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

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

Teknik hizmetler esas itibarıyla inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüt, 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.

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

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

Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz

alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

1.14.2. Merkez ve Yurtdışı İşyeri Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi

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

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

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

Nitekim Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özalgıda para hareketine dayalı cari hesabın değerlendirilmesine gerek bulunmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

"... Şirketiniz ile yurt dışındaki şubeniz arasında gerçekleşen mal ve hizmet alım satımı dışındaki parasal hareketlerden doğan alacak ve borçlar gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığından, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesapta oluşacak tutarlar alacak veya borç olarak değerlemeye tabi tutulmayacaktır.³⁵"

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

Tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye'de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye'ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldırıldığı yerden devam edecektir.

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

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

1.14.5. Yurt Dışından Sağlanan Kazanç veya Hasılatın Türkiye'ye Döviz Olarak Getirilmesi Halinde Doğacak Kur Farklarının Durumu

İstisna uygulamasında, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi şart değildir. Bu kazançlar, Türkiye'ye getirilmese dahi istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

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

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

Bununla birlikte söz konusu uygulamada yurt dışında gerçekleştirilen her bir işin bağımsız olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın bir özelgesi aşağıdaki gibidir:

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

Ancak, yurt dışında bulunan şubeniz tarafından yapılmakta olan inşaat işinin devamı sırasında Türkiye'ye döviz olarak getirilen hasılatın değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farklarının ise anılan işin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar istisnaya konu yurt dışı kazancın tespitinde dikkate alınacağı ve istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.³⁶"

1.14.6. Yurt Dışında Adi Ortaklık Şeklinde Kurulan Şirketlerde Uygulama

Adi ortaklıklar Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiş olup, tüzel kişiliği olmadığı gibi kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. İki veya daha fazla gelir veya kurumlar vergisi mükellefinin adi ortaklık kurmak suretiyle faaliyet göstermeleri halinde ortaklıktan elde ettiği karlar, hisseleri oranında gerçek kişilerin veya şirketlerin kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir. Yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerinin adi ortaklık şeklinde kurulan şirket üzerinden yürütülmesi durumunda vergilemenin nasıl olacağına ilişkin yayınlanmış özelge bulunmaktadır. Özelgeye vergileme aşağıdaki şekilde olacaktır.

"... Şirketinizin şartları taşıması halinde tam mükellef bir tüzel kişi ile iş ortaklığı kurması mümkün olup Bulgaristan'da yapılacak inşaat işi dolayısıyla bu iş ortaklığı tarafından elde edilecek kazançlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

Öte yandan, söz konusu inşaat işinin, bir iş ortaklığı kurulmaksızın adi ortaklık şeklinde gerçekleştirilmesi halinde de adi ortaklığın kurumlar vergisi mükellefi ortakları, ortaklık faaliyetinden kendi paylarına düşen karlarını geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil ederek kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir.³⁷"

1.14.7. Türkiye'de 2013 Yılında Yararlanılan Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler İstisnası

Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu verilere göre; Türkiye'de 2013 yılında 446 kurumlar vergisi mükellefi toplamda 3.327.790.554,51 TL tutarında Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler İstisnasından yararlanmıştır. Mükellef başına yararlanılan istisna tutarı 7.461.413,80 TL'dir.

36 26.02.2013 tarihli 38418978-125[5-12/22]-163 sayılı GİB Özelgesi

37 23.02.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-709 sayılı GİB Özelgesi

1.15. EĞİTİM TESİSLERİ İLE REHABİLİTASYON MERKEZLERİNİN İŞLETİLMESİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin 1 - ı bendi ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;

- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar,

- Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara,

uygulanacaktır.

İstisna kapsamında yer alan;

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

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

Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanunun 26-30'uncu maddelerinde belirtilen ve ilköğretime dayalı, genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,

Özel Eğitim Okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,

Rehabilitasyon Merkezleri, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyumama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazandıranlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını,

ifade etmektedir.

1.15.1. İstisna Uygulaması

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, 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. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak olup yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

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

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara anılan istisnanın uygulanması söz konusu değildir. Söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir.

1.15.2. İstisnanın Süresi

Faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2011 yılında alan bir işletmenin Eylül 2012 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2012 - 2016 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

1.15.3. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır.

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

Diğer taraftan, yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

1.15.4. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan beş hesap dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır. Örneğin; K Anonim Şirketi 2010 yılı içinde faaliyete geçen bir özel okulu, 2012 yılında D Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda, D Limited Şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2012, 2013 ve 2014 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise söz konusu okuldan, devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanabilecektir.

1.15.5. Türkiye’de 2013 Yılında Yararlanılan Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Tutarı

Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu verilere göre; Türkiye’de 2013 yılında 164 kurumlar vergisi mükellefi toplamda 118.787.225,57 TL tutarında eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerine ilişkin istisnadan yararlanmıştır.

1.16. 4691 SAYILI TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNUNDA YER ALAN KAZANÇ İSTİSNASI

4691 sayılı Kanunu'nun 6170 sayılı Kanun ile değiştirilen Geçici 2. maddesine göre Teknoloji geliştirme bölgelerinde iki ayrı istisna söz konusudur. Kanunun geçici 2. Maddesine göre:

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

1.16.1. Yönetici Şirketlerin Yararlanabilecekleri İstisnanın Kapsamı

4691 sayılı Kanununun Geçici 2. maddesi hükmüne göre, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır. Kazançlar 31.12.2023 tarihine kadar istisnadır.

1.16.2. Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı

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

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

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

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

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

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

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

Diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın,

sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı istisnadan yararlanabilecektir.

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

1.16.3. İstisna Kapsamına Giren Faaliyetler

4691 sayılı Kanun'un uygulanmasında;

Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge); araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplum bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar,

Yazılım; bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü olarak tanımlanmıştır.

1.16.4. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

4691 sayılı Kanun'un Geçici 2. maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasıllar, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasıllar, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

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

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

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

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere,

istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

1.16.5. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

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

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

1.16.6. KDV İstisnası

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabidir.

Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, oyun programları, network uygulamaları gibi yazılımlar, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve Ar-Ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

1.16.7. Türkiye'de 2013 Yılında Yararlanılan Teknoloji Geliştirme Bölgesinden Sağlanan Kazançlarda İndirim

Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu verilere göre; Türkiye'de 2013 yılında 962 kurumlar vergisi mükellefi toplamda 851.232.920,37 TL tutarında teknopark kazanç istisnasından yararlanmıştır.

1.17. SERBEST BÖLGELERDE UYGULANAN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI

3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölgelerde kurumlar veya gelir vergisi istisnasının uygulamasında iki farklı tür vardır:

- İmalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları.
- Ruhsat almış firmaların bölgedeki faaliyetlerinden dolayı elde ettiği kazançlar.

1.17.1. İmalat Faaliyetinde Bulunan Şirketlere İstisnanın Uygulanması

Serbest bölgelere kurumlar vergisi istisnasından, bölgede yeni faaliyete geçen

mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

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

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

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

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

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

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

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

1.17.2. Fason Hizmet Alınması

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Ancak,

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

gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Örneğın, serbest bölgede hazır giyim imalatı ile uğraşan bir kurumun, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütöleme vb. işleri fason olarak yaptırması halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklediği işçilik maliyetinden

daha az oranda olacağından, söz konusu imalat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

1.17.3. Birleşme ve Devir Hallerinde İstisna Uygulaması

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesiyle 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket 3218 sayılı Kanun'un Geçici 3'üncü maddesi hükmünden yararlanabilecektir.

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

1.17.4. Serbest Bölgede Bulunan Firmaların Faaliyetlerine İstisna Uygulaması

Serbest Bölgeler Kanunu'na göre kurulan serbest bölgelerde, faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

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

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır. Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

Örneğin; merkezi Ankara'da bulunan şirketin serbest bölgede konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetiyle uğraşan şubesinin, bu faaliyet çerçevesinde 15 Nisan 2007 tarihinde elde ettiği hasılatının 4 Haziran 2007 tarihinde yapacağı borç ödemesine kadar repoda değerlendirilmesi halinde, bahse konu repo işleminden elde edilen gelirler istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisnadan yararlanabilmesi mümkün olmayacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının

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

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

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde olduğu gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır. Konu ile ilgili olarak aşağıda yer alan özelge verilmiştir.

“Bu hüküm ve açıklamalara göre, «...» projeniz için ... Kalkınma Ajansı'ndan alınacak hibenin faaliyet ruhsatınızda belirtilen üretim faaliyetinizle ilgili olması kaydıyla Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yer alan kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.³⁸”

1.17.5. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

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

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtım tabii tutulacaktır.

Yayımlanan bir özelgede makine tesis ve demirbaşların satışından elde edilen kazançların serbest bölge istisnadan yararlanabileceğini belirtmiştir. Söz konusu özelge aşağıdaki gibidir:

“... Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan şirketinize ait makine tesis ve demirbaşların satışından elde edeceğiniz kazançların, bölgede yürütülen faaliyetlerden elde edilmiş bir kazanç unsuru olarak kabul edilerek, kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür. Ancak, satışa konu edilen iktisadi kıymetlerin faaliyet ruhsatında yer alan üretim faaliyetinde bulunmak üzere bölgeye getirildiğinin ilgili makamdan alınacak bir yazı ile tevsik edilmesi gerekir. Şirketinizce satışa konu edilen makine, tesisat ve demirbaşlardan üretim faaliyeti konusu ile ilgili olmayanlar ile bina satışından elde edilen kazancının ise bu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, aktifinizde kayıtlı olan ve serbest bölgedeki üretim faaliyetinizde kullanıldığı belirtilen binanın satılmasından elde edeceğiniz kazancın %75'lik kısmı, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna tutulacağı tabiidir.³⁹”

38 22.08.2013 Tarihli ve 84098128-125[5-2013/3]-526 sayılı GiB Özelgesi

39 13.05.2013 tarihli ve 62030549-125[5-2012/332]-711 sayılı GiB Özelgesi

1.17.6. Faaliyet Ruhsatlarında Belirtilen Sürenin Uzatılması

Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. Mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.

1.17.7. Türkiye’de 2013 Yılında Yararlanılan Serbest Bölge Kazanç İstisnası Tutarları

Maliye Bakanlığı’nın yayınlamış olduğu verilere göre; Türkiye’de 2013 yılında 476 kurumlar vergisi mükellefi toplamda 1.536.971.149,00 TL tutarında serbest bölge kazanç istisnasından yararlanmıştır.

1.18. TÜRKİYE’DE GERÇEKLEŞTİRİLEN ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE YENİLİK FAALİYETLERİ İLE YAZILIM FAALİYETLERİ NETİCESİNDE ORTAYA ÇIKAN BULUŞLAR NEDENİYLE ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTISNA

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

Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,
- Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

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

1.18.1. İstisnanın Uygulanması

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

İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması gerekmektedir.

İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış halindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi gerekmektedir.

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

Bu kapsamında istisnadan yararlanan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi % 50 oranında indirimli uygulanır. Kazanç ve iradi kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır.

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

1.19. KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İSABET EDEN GİDERLERİN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLEMESİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeceği hükmü yer almaktadır.

İstisna, Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

Kanunun anılan hükmü, 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 yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.

1.20. İSTİSNALARDA MAHSUP ÖNCELİĞİ VE SONRAKİ DÖNEME DEVİR HUSUSU

1.20.1. Mahsup Önceliği Bulunan ve Kurum Kazancı Olmasa da Uygulanacak İstisnalar

Vergi istisnasının, ilgili bulunduğu yıl kazancıyla ilgili olarak mahsup edilebilmesi esastır. Ancak, kazancın kendine istisna tanınması halinde yararlanılamayan istisna ertesi yıllara devredilebilecektir. Şöyle ki; kurum kazancının yeterli olmaması ya da söz konusu olması durumunda, bu istisnalar indirilecek ve geçmiş yıl zararı olarak ertesi yıllara devredilebilecektir.

Bu gruba giren kurumlar vergisi istisnaları kazanç olup, aşağıdaki gibidir:

- İştirak kazançları istisnası (KVK 5/1-a)
 - Yurtdışı iştirak kazancı istisnası (KVK 5/1-b)
 - Tam mükellef anonim şirketlerin yurtdışı iştirak hisseleri satış kazancı istisnası (KVK 5/1-c)
 - Emisyon primi istisnası (KVK 5/1-ç)
 - Taşınmaz, iştirak hissesi, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı satış kazançlarına ilişkin istisna (KVK 5/1-e)
 - Yurtdışında işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen kazanç istisnaları (KVK 5/1-g)
 - Yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazanç istisnası (KVK 5/1-h)
 - Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna (KVK 5/1-ı)
 - Serbest bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin istisna
 - Teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin istisna
- Yukarıda sayılan istisnaların, aşağıda sayılacak istisnalara nazaran mahsup önceliği bulunmaktadır.

1.20.2. Kurum Kazancının Olması Durumunda Uygulanacak İstisnalar

Bu gruba giren kurumlar vergisi istisnaları şunlardır:

- Risturn istisnası (KVK 5/1-i)
- Yatırım indirimi istisnası (GVK Geçici 69)

Bu istisnalar, sadece kurum kazancının yeterli olması durumunda uygulanabilir.

Kooperatiflerin ancak karlı buldukları durumda risturn hesaplaması söz konusu olabileceğinden zarar halinde bu istisna uygulanmaz.

Kanundaki özel hüküm sebebiyle yararlanılamayan yatırım indirimi istisnası geçmiş yıl zararı olarak değil, ileride uygulanabilir yatırım indirimi olarak ertesi yıllara devredilebilecektir.

1.20.3. Geçmiş Yıl Zararları ile İstisnaların İndirim Önceliği

Geçmiş yıl zararları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına göre kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebilir. Kurumlar vergisi beyannamelerinin düzenleniş biçimlerinde kurum kazancından öncelikle kazanç unsuru istisnaların indirilmesine olanak sağlandığı görülmektedir. Bu uygulama, kurumların cari yıl ticari bilanço karının hesabında gelir kaydettikleri istisnaya tabi kazançların gider niteliğindeki geçmiş yıl zararlarından önce indirilmesi düşüncesinin sonucudur. Ancak, risturn istisnası ile yatırım indirimi geçmiş yıl zararlarından sonra indirilmektedir.

2. DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

2.1. GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmü ile; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere, bu bentte yazılı giderlere ilaveten, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla, yurt dışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilme imkanı getirilmiştir.

Götürü gider uygulaması, mükelleflere yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yaptıkları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden elde edilen hâsılatın binde beşini aşmamak üzere ticari kazançtan indirilmesi imkânını veren bir düzenlemedir. Buradan hareketle götürü giderden söz edilebilmesi için öncelikle harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmiş olması gerekmektedir. Götürü gider uygulamasından yararlanmada yurt dışında döviz cinsinden elde edilen hâsılatın yurda getirildiğinin kambiyo mevzuatı hükümleri çerçevesinde tevsiki şartı da aranmamaktadır.

Götürü gider indirilmesi uygulamasının beyanname üzerinden değil, gider hesapları ile ilişkilendirmek suretiyle ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

Götürü gider uygulamasından;

- İhracat,
- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler,
- Uluslararası taşımacılık,

faaliyetinde bulunan, dar mükellefiyet esasında vergilendirilenler de dahil olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

2.1.1. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat

Götürü gider ihracat, yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetlerinden döviz olarak elde edilen hâsılat üzerinden hesaplanacaktır. Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir. Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde, götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınamayacaktır.⁴⁰

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örneğin, Yurt Pazarlama A.Ş. 2012 yılında döviz karşılığı yapılan ihracattan 10.000.000 TL'lik hasılat elde etmiştir. Şirketin anılan yılda ihracat faaliyeti ile ilgili GVK'nın 40'ıncı maddesi birinci bendi kapsamına giren 200.000 TL gideri bulunmaktadır. Bu giderlerin 100.000 TL'lik kısmının belgesi temin edilememiştir. Bu durumda

40 Hamza SİVRİKAYA, İhracatta Götürü Gider Uygulaması, ISMMMO Yayınları, Mali Çözüm, 2000

ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Belgelendirilmiş Giderler	: 100.000 TL
Belgelendirilmemiş Giderler	: 100.000 TL
Toplam Giderler	: 200.000 TL
Belgesiz Giderlere Karşılık Olmak Üzere Ticari Kazançtan İndirilebilecek	
Götürü Gider Tutarı (10.000.000 % 0,5=)	: 50.000 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (100.000 - 50.000=)	: 50.000 TL
Ticari Kazançtan İndirilebilecek Belgeli Giderler ile Götürü Olarak	
Hesaplanan Giderlerin Toplamı (100.000 + 50.000=)	: 150.000 TL

2.1.2. Götürü Gider ile İlgili Olarak Özellikli Durumlar

Türk Lirası karşılığında yapılan ihracat hasılatı götürü gider uygulaması kapsamında değildir. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.

Götürü gider uygulamasından, ihracatçıya ihracat kaydıyla mal teslim edenlerin yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

194 ve 233 seri Numaralı Gelir Vergisi Tebliğlerine göre belgelendirilemeyen giderlerin nakden yapıldığının ve nakit çıkışının muhasebe kayıtlarında izlendiğinin tevsik edilmesi durumunda bu harcamalara karşılık olmak üzere, hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla hesaplanan götürü giderin kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkündür. Harcama yapılmadıkça belirtilen şekilde hesaplanan götürü gider kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacaktır. Ancak Danıştay 4. Dairesi'nin 31.03.2005 tarihli bir kararında "Kanunda belirtilen koşullarda hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceği herhangi bir ispat şartına bağlı kalmaksızın kabul edildiğinden tebliğde belirtildiği şekilde götürü gider indirimi için belgesi temin edilmeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek duyulmadığından" hareketle aksi yönde hüküm vermiştir.

Söz konusu karar aşağıdaki gibidir:

"2002 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ile buna bağlı muhtasar beyannamesini ihtirazi kayıtlarla veren davacı, ihracat hasılatının binde beşi oranındaki tutarın götürü gider olarak indirim konusu yapılması gerektiğini ileri sürerek fazladan tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinin kaldırılması ve ödenen taksitlerin iadesi istemiyle dava açmıştır. Vergi Mahkemesi, kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde, safi kazancın tespitinde indirilecek giderlerin sayıldığı, maddenin birinci bendinde, ihracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu bentte yazılı giderlere ilaveten, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebileceklerinin belirtildiği, 194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 5. bölümünde, götürü gider uygulamasının, mükelleflerin yurtdışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessese olduğu, dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin mal varlığında bir azalma meydana gelmiş olması gereke-

ceği, işletmenin faaliyetleri sonucu doğan tüm giderlerin, vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerektiği, belgesi temin edilemeyen giderlerin götürü gider tutarını aşan kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak kara ilave edileceğinin ifade edildiği, 193 sayılı Kanun'da belirtilen koşullarda hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceği herhangi bir ispat şartına bağlı kalmaksızın kabul edildiğinden tebliğde belirtildiği şekilde götürü gider indirimi için belgesi temin edilmeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek bulunmadığından ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinde isabet görülmediği gerekçesiyle gelir (stopaj) vergisinin kaldırılmasına, ödenen kısmın iadesine karar vermiştir. Davalı İdare, Kanunda yer alan götürü giderin gerçek bir gider olması gerektiğini bu nedenle yapılan işlemlerin yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Karar: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.⁴¹

2.2. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU

15 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6322 sayılı Kanun ile girişim sermayesi fonu ayrılması ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'na 325/A maddesi eklenmiş olup söz konusu madde aşağıdaki gibidir:

“Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamaz.”

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da 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 halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

Söz konusu fon örneğin 2014 yılında ayrılmışsa, bu yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım şirketi sermayesine veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarına yatırılmak zorundadır.

Madde ile girişimciliğin teşvik edilmesi amacıyla Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına sermaye olarak konulması veya bunların paylarının satın alınması amacıyla, kurum

41 Danıştay 4. Dairesinin 31.03.2005 tarihli Esas No:2004/1293 Karar No:2005 / 529 sayılı Kararı

kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşmamak şartıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayırabilmesine imkan sağlanmakta, ayrıca bu fonun kullanımına yönelik düzenlemelere yer verilmektedir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar bilançonun pasifinde geçici bir hesapta tutulacağından, girişim sermayesi fonu ayırmak isteyen işletmelerin bilanço esnasında defter tutmaları gerekmektedir.

Türkiye'de 2013 yılı kurumlar ve gelir vergisi beyannamelerine göre 2 kurumlar vergisi mükellefi 35.539.997,17 TL tutarında, 1 gelir vergisi mükellefi ise 14.705,00 TL tutarında kurum kazancından girişim sermayesi fonu ayırmıştır.

2.3. YATIRIM İNDİRİMİNDE SON DURUM

Yatırım indirimi, Gelir Vergisi Kanunu'nun Mülga 19. maddesinde belirtilen şartlar dahilinde yapılan harcamaların, aktifleştirildiği dönemden itibaren amortisman ayrılmak suretiyle kazançtan indirilmesinden başka, kazancın belirlenmesi sırasında ikinci kez vergi matrahından düşülmesine imkan sağlayan bir müessesedir.⁴²

Yatırım indirimini düzenleyen maddeler Anayasa Mahkemesi iptalleri nedeni ile günümüze kadar birkaç kere değiştirilmiştir.

4842 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle yatırım indirimi istisnası Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde yeniden düzenlenmiş ve yatırım indirimi istisnasını düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 1 ile Ek 6'ncı maddeleri anılan Kanunun 37/1-c maddesiyle 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Diğer taraftan 4842 sayılı Kanun'un 17'nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 61'inci maddeyle 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri çerçevesinde yapılan yatırımlara Gelir Vergisi Kanunu'nun kaldırılan Ek 1 ile Ek 6'ncı maddelerinin uygulanmasına devam edilmesi amaçlanmıştır.

24.4.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4842 numaralı Kanunla, yatırım indiriminden yararlanabilmek için yatırımların teşvik belgesine bağlanma zorunluluğu kaldırılmış ve kanunda sayılan koşulların yerine getirilmesi halinde yapılan yatırım harcamalarının %40'ının herhangi bir tevkifat söz konusu olmaksızın yatırım indirimi istisnası olarak kurum kazancından indirimi mümkün kılınmıştır. Bu tarihten önce yapılmış olmakla beraber kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyen yatırım harcamaları ise, önceki mevzuata tabi olarak, bu Kanun'un 17'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 61'inci madde uyarınca kazanç oluştuğunda indirim konusu yapılacak ve % 19,8 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5479 sayılı yasayla yatırım indirimi müessesesi tamamen yürürlükten kaldırılmış, bu Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 69'uncu madde ile de;

- Bir yandan eski yatırım teşvik belgeleri kapsamında GVK'nın (4842 sayılı yasa ile kaldırılmadan önceki) yatırım indirimini düzenleyen ek maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapılacakları yatırımları,

- Diğer yandan da GVK'nın Mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakım-

42 Serhat SEVER, Geçici Vergi Uygulaması Ve Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Dünyası, Aralık 2014

dan bütünlük arz edip bu tarihten sonra başlanan yatırımları, nedeniyle 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarını bu tarihteki mevzuat hükümlerine göre sadece 2006, 2007 ve 2008 tarihlerindeki kazançlarından indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Anayasa Mahkemesi ise 08.1.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2006/95 Esas, 2009/144 sayılı Kararı ile, 5479 sayılı yasa ile GVK’ya eklenen Geçici 69’uncu maddedeki indirim hakkının kullanımını 2006, 2007 ve 2008 yılları ile sınırlandıran ibareyi Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir.

Bununla birlikte, 6009 sayılı Kanunla GVK’nın geçici 69’uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan “yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.” ibaresi “yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.” şeklinde değiştirilmiş ve bu ibareden sonra gelmek üzere “Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.” cümleleri eklenmiştir.

Ancak Anayasa Mahkemesi 9 Şubat 2012 tarihli kararında; 6009 Sayılı Kanun’un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen “Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz.” biçimindeki cümlenin, Anayasa’ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

Sonuç olarak mükellefler, 2014 yılı ve izleyen hesap dönemlerinde de sahip oldukları yatırım indirimi tutarlarını, herhangi bir kısıtlama olmaksızın kullanabileceklerdir.

Son durum itibarı ile 1.138 kurumlar vergisi mükellefinin 2014 yılına devreden yatırım indirimi tutarı 67.817.038.595,12 TL’dir.

2.4. TEŞVİK MEVZUATI KAPSAMINDA İNDİRİMLİ VERGİSİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A maddesi İndirimli Kurumlar Vergisi uygulamasını genel hatları ile açıklamaktadır. Ancak Kanun’un uygulaması Bakanlar Kurulu Kararları ile belirlenmektedir.

5838 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen “İndirimli Kurumlar Vergisi” başlıklı 32/A maddesinde, yatırımlardan elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Söz konusu maddenin birinci fıkrasına göre, finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 4283 sayılı Kanun ile 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırım katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

Bu maddenin uygulanmasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların devletçe karşılanacak tutarını; yatırıma katkı oranını ise bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranı ifade etmektedir.

2.4.1. Uygulamadan Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar

İndirimli vergi uygulamasından yararlanamayacak sektör ve yatırımlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde şu şekilde belirtilmiştir.

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar,
- İş ortaklıkları,
- Taahhüt işleri,
- Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki yatırımlar,
- 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar,
- Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar.

2.4.2. Uygulamadan Yararlanamayacak Harcamalar

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2010/3305 sayılı Karar ile kullanmıştır. Kararda arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortisman tabi olmayan diğer harcamaların indirimli vergi uygulamasından yararlanamayacağı belirtilmiştir. Bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım harcamaları konusunda Bakanlar Kurulu herhangi bir kısıtlamaya gitmemiştir. Dolayısıyla bu tür yatırımlardan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulaması mümkün olabilecektir.

2010/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'in 8. maddesinde, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyen harcamalar belirlenmiştir. Buna göre, müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamalarının teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ayrıca;

Kararın 9'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilenler hariç olmak üzere,

- Ham madde, ara malı ve işletme malzemesi,
- Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,
- Karayolu nakil vasıtaları ve her türlü binek araçları (sağlık ve belediye hizmetlerinde kullanılan araçlar, trafiğe çıkamayacak nitelikte olup apron veya limanda kullanılan araçlar ve madencilik ve hazır beton yatırımlarında kullanılan araçlar ile Kararın 9'uncu maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen araçlar hariç),
- Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar için uçak ve helikopter,
- Porselenden, seramikten ve camdan mamul sofa ve mutfak eşyası,

Teşvik belgeleri kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda belirtilenler dışında, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecek harcamalar sektörel özellikler dikkate alınarak proje bazında belirlenir.

Teşvik belgelerine ait ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde inşaat malzemelerine yer verilmez.

2.4.3. İndirimli Vergi Uygulamasının Usul ve Esasları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde 6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile belirlenecek illerde, yatırıma başlama tarihinden itibaren maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için %80'e kadar artırma veya %0'a kadar indirme hususunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla, bölgeler ve sektörler itibariyle, yatırıma katkı tutarı, yatırım dönemi ve işletme döneminde yararlanılacak yatırıma katkı oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranlarını belirlemiştir. Böylece yatırımcı yatırımlarını tamamen bitirmeden teşvik unsurlarından yararlanmaya başlamaktadır.

İndirimli vergi uygulaması ile yatırım harcamalarına doğrudan destek sağlanmakta, yatırıma katkı tutarı kadar kazancın yatırım döneminde diğer kazançlara ve işletme döneminde yatırımdan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulanmak suretiyle yatırıma katkı sağlanmaktadır.

Yatırıma Katkı Tutarı: İndirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların devletçe karşılanacak tutarıdır.

Yatırıma Katkı Oranı: Yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak orandır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/ A maddesinde Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden gelir veya kurumlar vergisi uygulanmasını öngörmektedir. Konu ile ilgili olarak verilen bir özalgede;

"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin birinci fıkrasında, finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16.7.1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8.6.1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Hazine Müsteşarlığı/Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, söz konusu teşvik belgesi kapsamında yapmakta olduğunuz yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan geçici vergi döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.⁴³

2.4.4. Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Hatırlanacağı üzere eski teşvik sisteminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren ve sadece bu yatırımdan elde edilen kazançta uygulanabilmekteydi.

Bu durum yatırımlar açısından, yatırım finansmanında katkı sağlaması açısın-

dan çok yeterli görülmemiş ve eleştiri konusu yapılmıştır. Destekten sadece işletme döneminde ve yatırım teşvik belgesi konusu yatırımdan elde edilen kazanç üzerinden yararlanılması halinde, destekten yararlanma süresi uzayabilmekte, ayrıca yatırımcıların diğer ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların yatırıma yönlendirilmesi zorlaşmaktadır. Yeni teşvikle, yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması imkanı getirilmek suretiyle, yatırımların finansmanına daha yatırım aşamasında destek sağlanmakta, böylece yatırımlar daha fazla özendirilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yapılan değişiklik ile Bakanlar Kurulu'na Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında belirlenen il ve sektörler itibariyle, söz konusu yatırımlar üzerinden hesaplanacak olan yatırıma katkı tutarlarının belli bir kısmının yatırım devam ederken yatırımcıların diğer faaliyetlerinden elde etmiş olduğu kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabilmesi sağlanmaktadır. Bu kapsamda, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK ile iller ve sektörler bazında yatırım dönemi ve işletme döneminde uygulanacak yatırıma katkı oranları ve indirimli kurumlar vergisi oranları belirlenmiş ve yürürlüğe girmiştir.

Buna göre kurumlar, yatırıma başlama tarihinden itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

- 2,3,4,5, ve 6. nölgelerde yapılacak yatırımlar için,
- BKK ile belirlenen yatırıma katkı oranına göre hesaplanan yatırıma katkı tutarı kadar,
- Yatırım döneminde gerçekleşen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere,
- Yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullanabileceklerdir.

Ancak, yatırım döneminde diğer kazançlar üzerinden katkı tutarı kullanılmasına ilişkin düzenleme, 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanabilecektir. Bu bağlamda yapılacak olan yatırımlar üzerinden hak kazanılan yatırıma katkı tutarı, yatırım yapanların, ancak 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edecekleri diğer kazançları üzerinden uygulanabilecektir.

Birinci bölgede yapılan yatırımlar için yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulanamayacak olup, söz konusu yatırımın işletmeye geçmesinden sonra o yatırım üzerinden elde edilen kazançta uygulanabilecektir.

2.4.5. Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları

2.4.5.1. Bölgesel Yatırımlarda Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde; Bakanlar Kurulu'nun, her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya KVK 32/A maddesinin (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranının 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını %90'a kadar indirimli uygulamaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Karar'ın 15'inci maddesinde kullanmış ve büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranlarını belirlemiştir.

Yeni teşvik sisteminde 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı bölgelerde yatırım yapan firmalar için yapılan yatırım üzerinden hesaplanan yatırıma katkı tutarının belirli bir kısmının, yatırım işletmeye geçmeden önce, yatırım yapanların tüm faaliyetlerinden elde ettiği kazançları üzerinden indirimli kurumlar vergisi yoluyla karşılanmasının önu açılmıştır.

2.4.5.2. Avantajlı Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları

Yeni Teşvik Sisteminde OSB'lerde yapılacak yatırımlar veya sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar daha avantajlı hale getirilmiştir. 2012/3305 sayılı Karar'ın 18.maddesinde, büyük ölçekli yatırımlar veya bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımların OSB'lerde yapılması veya sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar olması halinde vergi indirimi desteği açısından buldukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oranlarda desteklerden yararlanacakları belirtilmiştir. 6'ncı bölgede gerçekleştirilecek büyük ölçekli ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlar için vergi indirimi desteği bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına beş puan ilave edilmek suretiyle uygulanacaktır.

Yeni Teşvik Sistemi ile öncelikli alanlardan yapılacak yatırımlarda, 5.bölgede olmasalar dahi bu bölgeye sağlanan desteklerden yararlanma olanağı sunulmaktadır. Öncelikli alanlarda yapılacak yatırımlar 2,3,4 ve 5.bölgelerde yer alması durumunda 5.bölge desteklerinden yararlanacaklardır. Ancak 1. ve 6. Bölgede yer alması haline bulunduğu bölge desteklerinden yararlanacaktır.

Yeni Teşvik Uygulamasında en kapsamlı destek unsurları stratejik yatırımlara verilmekte olup, stratejik yatırımlar, yeni teşvik sistemi ile 6 bölgeye ayrılan Türkiye'de, ülkenin neresinde yapılırsa yapılsın bölge ayrımı yapılmaksızın, tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı 2012/3305 sayılı Karar'ın 15.maddesinin (3) numaralı fıkrasına göre, %90 ve yatırıma katkı oranı %50 olarak uygulanacaktır. Yatırıma katkı oranına göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak şartıyla, toplam yatırıma katkı tutarının stratejik yatırımlarda; 6'ncı bölgede %80'ini, diğer bölgelerde %50'sini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

2.4.5.3. Büyük Ölçekli Yatırımlar İçin Yatırıma Katkı Oranı ve Vergi İndirim Oranları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde belirtilen 50.000.000 TL'yi aşan büyük ölçekli yatırımların neler olduğu 2012/3305 sayılı Karar'ın 3 numaralı ekinde belirtilmiştir.

Bu yatırımlar özel önem verilen yatırımlar olarak karşımıza çıkmakta ve indirimli vergi uygulamasında, daha yüksek oranlı katkılardan ve vergi indirimlerinden faydalanmaktadır. oniki sektörde yapılan yatırımlar büyük ölçekli yatırım olarak değerlendirilmiştir. Büyük ölçekli yatırım konuları ile bu yatırım konuları için aranacak asgari sabit yatırım tutarları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Sıra No	Yatırım Konuları	Asgari Sabit Yatırım Tutarları (Milyon TL)
1	Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	1.000
2	Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı	200
3	Liman ve Liman Hizmetleri Yatırımları	200
4	Motorlu Kara Taşıtlarının İmalatı Yatırımları:	
	a) Motorlu Kara Taşıtları Ana Sanayi Yatırımları	200
	b) Motorlu Kara Taşıtları Yan Sanayi Yatırımları	50
5	Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ve/veya Vagon İmalatı Yatırımları	50
6	Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmetleri Yatırımları	
7	Elektronik Sanayi Yatırımları	
8	Tıbbi Alet, Hassas ve Optik Aletler İmalatı Yatırımları	
9	İlaç Üretimi Yatırımları	
10	Hava ve Uzay Taşıtları ve/veya Parçaları İmalatı Yatırımları	
11	Makine (Elektrikli Makine ve Cihazlar Dahil) İmalatı Yatırımları	
12	Metal Üretimine Yönelik Yatırımlar: [Maden Kanununda belirtilen IV/c grubu metalik madenlerin cevher ve/veya konsantresinden nihai metal üretimine yönelik yatırımlar (bu tesislere entegre madencilik yatırımları dahil)]	

2.4.6. Yatırıma Başlama ve İşletmeye Geçiş Tarihlerinin Belirlenmesi

2012/3305 sayılı Karar'ın 24'üncü maddesinde yatırıma başlama, 2012/1 sayılı Tebliğ'in 2'nci maddesinde ise işletmeye geçiş tarihlerinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır.

2.4.6.1. Yatırıma Başlama Tarihinin Belirlenmesi

2012/3305 sayılı Karar'ın 24'üncü maddesinin birinci fıkrasında yatırıma başlama tarihinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır. Maddeye göre, yatırımın başlangıç tarihi, teşvik belgesi için Ekonomi Bakanlığı'na veya ilgili yerel birime müracaat tarihidir.

Ancak, yatırıma başlandığının kabul edilebilmesi için, yatırımın başlangıç tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat (avans ve ön ödemeler dahil) ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, sabit yatırım tutarının en az yüzde onu oranında harcama yapılması gerekir.

Ekonomi Bakanlığı gerekli görülen hallerde yatırıma başlamaya ilişkin faaliyetlerin fiziki gerçekleştirmelerini tespit amacıyla bizzat veya 2012/3305 sayılı Karar'ın 24'üncü maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlar aracılığı ile yatırım mahallinde incelemeler de yapabilir.

Yatırım projesine ilişkin fizibilite yapmak ve şirket kurmak yatırıma başlama sayılmaz.

2.4.6.2. İşletmeye Geçiş Tarihinin Belirlenmesi

2012/1 sayılı Tebliğ'in 2'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendinde işletmeye geçiş tarihinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır. Buna göre, işletmeye geçiş tarihi,

- Yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini veya
- Bu tarihten önce tamamlama vizesi müracaat edilmiş ise müracaat tarihini ifade ettiği belirtilmiştir.

2.4.6.3. Yatırımların Kısmen İşletime Başlanması Halinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

İndirimli kurumlar vergisi uygulanmasından yararlanmak için, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmasına bağlanmış olması ve 2012/1 sayılı Tebliğde işletmeye geçiş tarihinin yatırım süresinin bitiş tarihinin veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihinde tarihe bağlanmış olması hususu teşvikten yararlanacak mükellefler açısından uygulamada tereddüt yaratabilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren başlanacaktır. Kanun maddesi indirimli kurumlar vergisi uygulamasını yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmasına ve bu yatırımdan kazanç elde edilmesine bağlanmıştır.

Kanun maddesinin lafzına baktığımızda indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması için teşvik belgesi alınması yeterli görülmüş ve indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için teşvik belgesi kapsamındaki yatırımın süresinin bitirilmesi ya da tamamlama vizesi için başvurulmasını şart koşmamıştır. Buna keza, Ekonomi Bakanlığı tarafından yayımlanmış olan 2012/01 sayılı Tebliğ'in tanımlar başlıklı 2.maddesinde işletmeye geçiş tarihi, yatırım süresinin bitiş tarihini veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihi olarak belirlenmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yer alan hükümler gayet açık ve nettir. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için teşvik belgesinin alınması, yatırıma başlanması ve o yatırımdan kazanç elde edilmesi yeterlidir. 2012/1 sayılı Tebliğ'in 2'inci maddesinde belirtilen işletmeye geçiş tarihi hususu indirimli kurumlar vergisinin uygulanması açısından bir ön koşul değildir.

2.4.7. Tevsi (Genişletme) Yatırımlarından Elde Edilecek Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması

Mevcut bir yatırıma ilave üretim hakkı veya makine ve teçhizat ilave yapılması suretiyle üretim miktarlarının artırılması veya yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite ve işlev açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi ve genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis veya altyapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100'e kadar artırmaya yönelik yatırımlar genişletme yatırımlardır.

2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'in 9'uncu maddesinde yatırım cinsleri; komple yeni yatırım, tevsi, moder-

nizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon şeklinde beş ayrı yatırım cinsi olarak sayılmasına rağmen, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde indirimler kurumlar vergisi uygulamasından yararlanacak yatırım çeşitleri, yeni yatırımlar ve tevsi yatırımlar şeklinde belirtilmiştir. Kanun maddesine bire bir bağlı kalındığı takdirde tebliğ ekinde tanımlanan modernizasyon, ürün çeşitlendirilmesi ve entegrasyon yatırımlarının indirimli kurumlar vergisinden yararlanmaları gerekir. Ancak tebliğ ekinde belirtilen bu yatırım cinslerinin tanımlarına bakıldığında, söz konusu yatırımlarda üretimi arttırmaya, genişletmeye ve çeşitlendirmeye yönelik bir nevi tevsi yatırımlar oldukları görülmektedir. Dolayısıyla kanun maddesindeki "tevsi" hükmünü geniş tanımla ele almak ve teşvik uygulamasına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 2012/1 sayılı tebliğde belirtilen modernizasyon, ürün çeşitlendirilmesi ve entegrasyon yatırımlarının da tevsi yatırımları kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin (4) numaralı fıkrasında, tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oranın bu kazançta uygulanacağı belirtilmiştir.

Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç tutarının, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirleneceği belirtilmiştir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacaktır.

Sabit kıymet ifadesinden;

Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesi uyarınca amortisman konusunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması,

Oranlamada toplam sabit kıymet tutarı olarak, üretimde kullanılsın kullanılmasın tüm amortisman tabi kıymetlerin birikmiş amortismanlar düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması,

Söz konusu sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş değerinin dikkate alınması, enflasyon düzeltmesi dışında başkaca bir değerlendirme yapılmaması gerekir.

2.4.8. Zarar Olması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

Kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenirken kurum kazancı kurumun tüm faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının toplamından oluşur. Beyanname üzerinden toplam kazanç varsa ilaveler yapılır, daha sonra indirim istisna ve zarar mahsup edilerek kurum matrahı oluşturulur. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde indirimli kurumlar vergisinin yatırımdan elde edilecek kazançta uygulanacağı belirtilmiştir.

Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlar, sadece o yatırım sınırlı olarak faaliyette bulunacak, tamamen yeni bir işletme tarafından yapılabileceği gibi mevcut ticaret ve sınai faaliyetleri devam eden bir işletmenin yeni bir yatırım yapması şeklinde de olabilir. Mükelleflerin teşvik belgesi kapsamında yapacakları söz konusu yatırımların faaliyete geçtiği tarih itibarıyla, işletmelerin geçmişten gelen veya cari dönemde teşvik belgeli yatırım ve /veya diğer faaliyetlerinden zarar doğması söz konusu olabilir. Zararın mahsubunda; teşvik belgeli yatırımdan elde edilecek kazancın dikkate alınıp alınmayacağı, dikkate alınacak ise toplam kazançta göre oranlama yapıp yapılmayacağı konusunda farklı görüşler ileri sürülebilir.

Bu çerçevede indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, teşvik belgesine bağlı yatırımdan hak kazanılan yatırıma katkı tutarını mükelleflerin yatırımdan doğacak kazançtan, indirimli kurumlar vergisi yoluyla geri almalarında sınırı olmadığından, buna karşın zarar mahsubunda en fazla beş yıllık mahsup süresi bulunduğundan, kurum kazancından önce zararın mahsup edilmesi, bakiye kaldığı takdirde indirimli kurumlar vergisinin uygulanması daha doğru ve mükellef lehine bir uygulama olacaktır. Aynı çerçevede kurumun yararlanmaya hak kazandığı indirim ve istisnalarının bulunduğu durumda (Örneğin; İştirak kazancı, Ar-Ge indirimi, Bağış ve Yarımlar, vb.) indirimli kurumlar vergisi uygulamasından önce bahse konu indirim ve istisnaların kurum kazancından düşülmesi gerekir.

Nitekim konuya ilişkin verilen bir özalgede özetle;

“Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan okul için kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisinden yararlanması mümkün olup okulun faaliyete geçtiği eğitim-öğretim döneminde eğitim-öğretim kazancı istisnasından faydalanması halinde kurumlar vergisi matrahı doğmayacağından, söz konusu istisnanın uygulanacağı beş vergilendirme dönemini izleyen dönemlerde indirimli kurumlar vergisi teşvikinden faydalanabileceği tabiidir.” görüşüne yer verilmiştir.⁴⁴”

2.4.9. Yatırım Devri Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin (6) numaralı fıkrasında, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurumun, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanacağı belirtilmiştir.

Anılan maddenin (7) numaralı fıkrasında ise, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralanın, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırımı katkı tutarının kalan kısmı için yararlanacağı belirtilmiştir.

Yatırımların devrine ilişkin olarak 2012/3305 sayılı Karar'ın 22'inci maddesinde düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu maddeye göre yatırımların devrine ilişkin şartları belirleme yetkisi Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne verilmiştir. Maddede, tamamlama vizesi yapılmış yatırım mallarının teminine müteakip beş yılı doldurmuş olmaları halinde devirlerinin serbest olduğu belirtilmiştir. Beş yılını doldurmamış yatırım mallarının devrinin ise Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün iznine bağlı olduğu belirtilmiştir.

Beş yıllık süreyi doldurmamış makine ve teçhizatın tamamlama vizesinin yapıpı yapılmadığına bakılmaksızın izinsiz satıldığı tespit edilmesi halinde satışı yapılan makine ve teçhizat ile ilgili varsa tahsil edilemeyen indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi ile ilgili mevzuatı çerçevesinde tahsil edilir.

2.4.10. Yatırımların Taşınması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

2012/3305 sayılı Karar'ın 23'üncü maddesine göre, büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımların, işletmeye geçiş tarihinden itibaren asgari beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunması gerekir. Ancak, Ekonomi Bakanlığı'ndan izin alınması ve yatırım konusunun taşınılacak bölgede desteklenecek konular arasında yer alması kaydıyla diğer bölgelere taşınması mümkündür. Bulunduğu bölgeden daha az destek alan üst bölgelere, aynı bölgede

44 09.09.2011 Tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-1561 sayılı GiB Özalgede

bulunan OSB'den OSB dışına veya ilgili yatırım konusunun desteklenmediği bölgelere taşınmalarda, taşındığı bölgenin yararlandığı desteği aşan kısım ile taşındığı bölgede bulunmayan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır.

İşletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıllık süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunan yatırımların diğer bölgelere taşınması serbesttir. Ancak, bu durumda, varsa taşınma tarihinden itibaren bakiye yatırıma katkı tutarı için indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulaması yapılmaz.

2.5. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER

2.5.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilemeyecek Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinde ticari kazancı tespitinde indirilemeyecek giderler dokuz bent halinde sayılmıştır. Dolayısı ile kurumların safi kurum kazancını tespit ederken anılan maddede sayılan kanunen kabul edilmeyen giderleri de dikkate almaları gerekmektedir. Bununla birlikte, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin ilk beş bendinde sayılmış olan ödemeler, genel olarak, teşebbüs sahibinin ticari mal varlığı ile özel mal varlığı arasındaki ayrımla ilgilidir. Bir başka deyişle, söz konusu hükümler ticari mal varlığından özel mal varlığına kıymet aktarılması suretiyle ticari işletme bünyesinde doğacak karın azaltılmasını önlemeyi amaçlar. Bu nedenle ticari işletmeden işletme sahibine yapılacak kıymet aktarımı şeklinde ödemeler gider kabul edilmez.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 6, 7, 8 ve 9'uncu bent hükümleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde yer alan hükümler ile paralellik taşımaktadır. Bu nedenle kanunen kabul edilmeyen giderleri Kurumlar Vergisi hükümleri adı altına inceleyeceğiz.

2.5.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilemeyecek Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde sayılan ve aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacak olan giderlerin safi kurum kazancının tespitinde indirilmesi mümkün değildir.

2.5.2.1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1/a bendi uyarınca, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.

Öz sermaye, aktif (mevcut ve alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farkı ya da sermaye ile yedek akçeler ve birikmiş karı ifade eder.

Türk Ticaret Kanunu'nda, sermaye şirketleri ile kooperatiflerinin kural olarak esas sermaye için faiz ödeyemeyeceğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Bununla birlikte, anonim şirketlerde işletmenin faaliyetine başlamasına kadar geçecek olan devre için pay sahiplerine, tesisat hesabına geçirilmek üzere, muayyen bir faizi ödenmesine dair, şirket esas mukavelesine hüküm konulabilir. Aynı şekilde yeni hisse senetleri çıkarılması halinde de sermaye artırılmasına dair kararda yeni pay sahiplerine, tesisat hesabına geçirilmek üzere, belli bir süreyle faiz ödenmesi kabul edilebilir.

Ancak, Türk Ticaret Kanunu'na göre ödenen bu faizlerin ticari karın tespitinde gider olarak dikkate alınsa bile mali karın tespitinde gider olarak dikkate alınması

mümkün değildir. Bir başka deyişle Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, "hazırlık devresi faizi" olarak adlandırılan bu tür giderler gerek kuruluş ve örgütlenme gideri, gerekse genel gider olarak kabul edilmemiştir.

Öte yandan, uygulamada, ilgililere bir avantaj sağlamak amacıyla, önce ödenmiş sermaye payları üzerinden bir faiz hesaplanıp sonra bakiye karın nominal sermaye hisselerine göre dağıtıldığı veya imtiyazlı hisse senetleri için bir faiz ayrıldıktan sonra karın dağıtıldığı görülür. Faiz adı altında dağıtılan bu tür tutarlar da kar dağıtımından başka bir şey değildir. Dolayısıyla, karın bu şekilde dağıtılması suretiyle ortaya çıkan faiz tutarlarının kurum kazancından indirilmesi de söz konusu olamaz.

Kurum ortak veya sahiplerinin koydukları sermayenin kar payı dışında nemalandırılmasının mümkün olmadığı kuralı gereği, öz sermaye üzerinden ödenen faizlerin gider olarak indirilemeyeceği kanunda açıkça hükme bağlanmıştır.

2.5.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1/b bendinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Kanun koyucu bu bent hükmü ile aynı maddenin 1/a bendi hükmü uyarınca kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen giderin, KVK'ya göre özsermaye mahiyetinde olduğu kabul edilen borçlanmalar dolayısıyla doğması durumunda da indirilmesinin önüne geçmek istemiştir.

2.5.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1/c bendinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kanunen kabul edilmeyen giderler arasında sayılmıştır. Söz konusu hüküm ile amaçlanan vergiye tabi kazancın örtülü yollarla dağıtılıp kurum bünyesinde yapılacak vergilendirmenin kapsamı dışına çıkarılmasının önlenmesidir.

2.5.2.4. Yedek Akçeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1/ç bendine göre; her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.

Bilindiği üzere yedek akçeler, Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre, muhtelif adlarla zorunlu ya da ihtiyari olarak kardan ayrılan meblağlardır. Yedek akçe ister belli bir amacı gerçekleştirmek, isterse meydana gelecek riskleri karşılamak için ayrılınsın, karın dağıtılmayıp işletme bünyesinde alıkonulan kısmını ifade eden ve işletmenin öz varlığını arttıran bir unsurdur. Bankalarca, Bankacılık Kanunu'na göre ayrılan genel karşılıklar da bu niteliktedir. Ancak, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 53'üncü maddesine göre; bankalar, krediler ve diğer alacaklarla ilgili olarak, doğmuş c-veya doğması muhtemel zararların karşılanması ve bunlar dışında kalan varlıkların değer azalışları için yeterli düzeyde karşılık ayrılması mecburiyetindedir. Bu madde uyarınca, krediler ve diğer alçaklarla ilgili olarak ayrılan özel karşılıkların tamamı, ayrıldıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir.

Ayrıca kurumlar karşılık, fon ve sair adlarla veya düşük değerlendirme ve yüksek oranda amortisman uygulamak suretiyle gizli ihtiyatlar da ayrabilmektedir. İhtiyat niteliğinde olup, kanun ve ana sözleşme hükümlerine veya ortak ve hissedarların

kararlarına göre kanuni, fevkalade, ihtiyari, zarar karşılıkları ve sair adlarla ayrılan her türlü yedek akçenin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

2.5.2.5. Kurumlar Vergisi, Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları, Gecikme Zammı ve Faizler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1/d bendine göre,

- Hesaplanan kurumlar vergisi,
 - Her türlü para cezaları (trafik cezası vb.) ile vergi cezaları (usulsüzlük cezaları, vergi ziyai cezası gibi),
 - 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler,
 - Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri
- kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen pişmanlık zammı ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin olarak ödenen tecil faizlerinin de gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Anılan bent hükmüne göre, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine tabi, her türlü kamu alacağına ait ceza, zam ve faizler gider kaydedilemeyecektir.

Türk Parasının Kıymetini Koruma Mevzuatı'na göre, belli fonlara ödenmesi gereken meblağların, zamanında ödenmemesi dolayısıyla katlanılan ceza, zam ve faizler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda süresi içinde ödenmeyen sigorta prim ve diğer alacakların tahsilinde 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle sigorta primlerinin geç ödenmesi dolayısıyla, ilgili mevzuat uyarınca ödenen gecikme cezaları ve gecikme zamları da, kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilemez. Zira, gider kaydı yönünden, bunların 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun uyarınca ödenen gecikme zammı ile faizlerden hiçbir farkı bulunmamaktadır.

Danıştay 3. Dairesi 04.05.2011 tarihli kararında pişmanlık zammının kanunen kabul edilmeyen gider olduğu yönünde karar vermiştir. Söz konusu karar aşağıdaki gibidir.

"Pişmanlık talebiyle verilen beyannameler üzerine hesaplanan pişmanlık zammının kanunen kabul edilmeyen gider olduğu.."

İstemin Özeti: Davacının 2003 ve 2004 yıllarına ilişkin pişmanlık talebiyle verdiği düzeltme beyannameleri üzerine hesaplanan ve ödenen 89.290,79 YTL pişmanlık zammının gider olarak yazılması gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen 2007 yılının 3. dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesinde beyan edilen matrahın bu kısma karşı açılan davayı; davacı şirketin ödediği pişmanlık zammının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 5. maddesinde belirlenen nispete göre hesaplandığı, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin (d) bendinde, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenen cezaların kanunen kabul edilme-

yen gider olduğu belirtildiğinden ihtirazi kayıt kabul edilmeyerek pişmanlık zammının matraha ilavesinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Vergi Mahkemesi kararının; 5520 sayılı Kanun ve 193 sayılı Kanun'da açıkça pişmanlık zammının gider yazılmayacağına belirtilmediği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Karar: Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, oybirliğiyle karar verildi.⁴⁵

2.5.2.6. İhraç Edilen Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ve Pazarlama Komisyonları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1-e bendi uyarınca; " kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler" kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

Buna göre, menkul kıymetlerin, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadlerin de üzerinde bir indirim yapmak suretiyle itibari değerlerinin altında ihraç edilmesi durumunda, itibari değere nazaran ortaya çıkan indirim oranının yasal düzenlemelerle cevaz verilen sınırı aşan kısmı nedeniyle katlanılan zararların kurum kazancından indirilmesi mümkün olamayacaktır.

2.5.2.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'nci maddesinin 1-f bendinde, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. İşletmenin esas faaliyet konusu, kurumun ana sözleşmesine göre değil, fiilen yapılan faaliyete göre tespit edilmelidir.

Örneğin, turizm faaliyeti ile uğraşmakta olan AY A.Ş. kiralama yoluyla edindiği tekne ile tur düzenlediği takdirde tekne giderlerinin tamamını kurum kazancından indirebilecektir.

Ancak, AY A.Ş.'nin makine parçası imalatı alanında faaliyet gösterdiğini varsayalım. Bunun yanında esas sözleşmesine faaliyet konuları arasında helikopter kiralama da yer almaktadır. Fiilen bu yönde bir organizasyon ve girişimi bulunmamaktadır. Bu durumda helikopter aktifine kayıtlı bulursa ve esas sözleşmede helikopter kiralama faaliyet konularından birisi olarak yazılmış olsa bile söz konusu helikopterin giderlerini ve amortismanını kurum kazancının tespitinde gider olarak indiremeyecektir.

2.5.2.8. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminatlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1-g bendinde, sözleşmelerde cezai şart olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat

45 Danıştay 3. Dairesinin 04.05.2011 Tarihli Esas No:2008/5243 Karar No:2011/1545 Sayılı Kararı

giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Yukarıda bahsedilen kişilere atfedilmeyen kusur veya suçlardan kaynaklanan maddi ve manevi tazminatların ise, işle ilgili olması şartıyla genel hükümler çerçevesinde indirilmesine engel yoktur.

Sözleşmelerde cezai şart olarak konulan tazminatlar ticari faaliyet nedeniyle ödenen tazminat niteliğinde olduğundan kurum kazancının gider olarak dikkate alınabilecektir. Bunun dışında kalan ve kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminatlar cezai mahiyet taşıdıklarından kurum kazancının tespitinde dikkate alınamaz.

Örneğin, Turizm acenteliği yapan (B) A.Ş.'nin yurtdışından gelen turistleri havaalanından otellerine taşıyan otobüsü kaza yapmıştır. Söz konusu otobüsü kullanmak üzere yönetici (C) tarafından istihdam edilen şoförün ehliyetinin bulunmadığı tespit edilmiş ve kaza sonucunda ortaya çıkan zararlar ilgili olarak mahkeme tarafından (B) A.Ş. ve yönetici (C) sürücü belgesine sahip olmayan şoför istihdam edilmesi dolayısıyla kusurlu olduğundan ödenen tazminat kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Diğer bir örnekte ise (C) A.Ş. hırdavat mallarının toptan satışı faaliyetiyle uğraşmaktadır. Şirket çalışanlarından birisi yaşanan sel felaketinde, işverenin kendisinden beklenen özen ve tedbiri almamasından kaynaklanan sebeplerle hayatını kaybetmiştir. İşçi yakınlarının işverene açtıkları dava sonucunda işveren kusurlu görülmüş ve tazminat ödemeye mahkum edilmiştir. (C) A.Ş.'nin ödemiş olduğu söz konusu tazminat tutarını kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alması mümkün değildir.

2.5.2.9. Basın ve Medya Tazminatları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1-h bendine göre; basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin indirimi kabul edilmeyecektir.

2.5.2.10. Alkollü İçki ve Tütün Reklam Giderlerinin Yasal Sınırı Aşan Kısmı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1-ı bendinde her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiş ve Bakanlar Kurulu'na bu oranı %100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiştir.

19.01.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 5727 sayılı "Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5'inci maddesinin son bendi hükmü uyarınca, "31.12.1960 Tarih ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez." Söz konusu Kanun maddesinin yürürlüğe giriş tarihi 19.05.2008'dir.

Belirtilen ilan ve reklam giderleri ile ilgili olarak 22.04.2008 Tarih ve 26855 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin (11.10) numaralı bölümünde değişiklik yapılmış ve 5727 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin yürürlüğe girdiği 19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Ayrıca sponsorluk harcaması niteliğindeki olan; spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, ismi ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamaların reklam harcaması olarak değerlendirildiği, dolayısıyla her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına yönelik bu türden reklam harcamalarının da kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği yönünde açıklamalar yapılmıştır.

Ancak, Danıştay 4. Dairesi Başkanlığının 25.10.2010 tarih ve Esas No:2008/3758, Karar No:2010/5217 sayılı Kararı tebliğin ilgili bölümü alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden iptal edilmiştir. Danıştay'ın esasa ilişkin bu kararı Maliye Bakanlığı'nca teyiz edilmiş, teyiz istemini görüşen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 28.09.2011 tarih ve Esas No:2011/296, Karar No:2011/549 sayılı kararıyla teyiz istemini kabul etmiştir. Söz konusu kararda 4207 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemenin özel hüküm niteliğinde olduğu gerekçesiyle Danıştay 4. Dairesi'nin kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına hükmedilmiştir. Neticte itibarıyla, 2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı düzenlemesi halen yürürlüktedir.

Sonuç olarak, kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderlerinin tamamı ile bu ürünlerin tanıtımlarına yönelik sponsorluk harcaması niteliğindeki reklam harcamalarının tamamının ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

2.5.2.11. Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlara İlişkin Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin son fıkra hükmüne göre, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin söz konusu hükmü ile 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 yapılması önlenmiştir. Anılan hüküm istisna kazanç tutarının tespitinde söz konusu kazancın elde edilmesi ile yapılan giderlerin istisna kazançla ilişkin hasılatından indirilmesini engellemektedir. Diğer bir deyişle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden müstesna tutulan söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

2.5.2.12. Finansman Gider Kısıtlaması

6322 sayılı Kanun'un 37'nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi ile, 01/01/2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının

%10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükme bağlanmıştır. Bakanlar Kurulu gider ve maliyet olarak kabul edilemeyen yabancı kaynak maliyetlerine ilişkin oranı henüz belirlememiştir.

Ayrıca Bakanlar Kurulu belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya yetkili olup, Maliye Bakanlığı söz konusu madde hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2.5.3. Diğer Kanunlar Uyarınca Kabul Edilmeyen İndirimler

2.5.3.1. Hesaplanan KDV ve İndirilecek KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58'inci maddesinde; mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi ile indirilecek katma değer vergisini gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indiremeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla KDV'nin konusuna giren teslim ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV ile, mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen ve indirilebilecek nitelikteki KDV'nin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Öte yandan, daha önce de belirtildiği üzere, KDV Kanunu'nun yukarıdaki hükümden aynı zamanda, indirilemeyecek katma değer vergisinin gider olarak kabul edilebileceği anlaşılmaktadır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de işin mahiyetine göre indirilemeyecek katma değer vergisinin gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla KDV Kanunu hükümlerine göre hesaplanan KDV'den indirilmesi kabul edilmeyen KDV'lerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür. Ancak, KDV Kanunu'nun 30/d maddesinde yer alan, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin ise kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceğine tabiidir. Zira giderin aslının kabul edilmediği bir halde KDV'sinin gider olarak kabul edilebileceğini düşünmek mümkün değildir.

2.5.3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde; ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere, bu kanunun I ve IV sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan alınan motorlu taşıtlar vergisi ve cezalar ile gecikme zamlarının, gelir ve kurumlar vergileri matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, sadece II sayılı tarifede yer alan motorlu taşıtlar için ödenen MTV gider olarak dikkate alınabilmekte, diğer taşıtlar için ödenen MTV ise gider kabul edilmemektedir.

MTV Kanunu'nun II sayılı tarifesinde minibüs, panel van ve motorlu karavanlar, kamyon, kamyonet, çekici ve benzeri kara taşıtları yer almaktadır. Bu taşıtlar dışındaki taşıtlar için ödenen MTV gider olarak kabul edilmeyecektir. Ancak, ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödedikleri MTV'yi gider olarak dikkate alabilmeleri mümkündür.

2.5.3.3. Fiili Olarak Ödenmemiş Olan Sigorta Primleri

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "Primlerin ödenmesi" başlıklı 88'inci maddesine göre; Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılması mümkün değildir.

Söz konusu primler gecikmeli olarak ödendiği takdirde ise ilgili oldukları dönemde değil, ödendiği dönemde gider olarak dikkate alınacaktır. Ancak, Aralık ayına ait primlerin kanuni süresi olan izleyen yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından gider olarak kabul edilecektir.

2.5.3.4. Özel İletişim Vergisi

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun "özel iletişim vergisi" başlıklı 39'uncu maddesinde "Bu vergi, ... gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez." hükmü yer almaktadır.

Telekomünikasyon Kurumu ile görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu Kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon altyapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan ve özel iletişim vergisinin mükellefi olan işletmecilerinin fatura üzerinde gösterip tahsil ettikleri ve beyan ederek ödedikleri özel iletişim vergileri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kendi adlarına düzenlenen faturalarda yer alan özel iletişim vergilerini, yukarıdaki madde hükmü uyarınca, gelir veya kurumlar vergisi uygulamasında matrahın tespitinde gider olarak dikkate almaları mümkün bulunmamaktadır.

Özel iletişim vergisinin mükellefi olmayan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, adlarına düzenlenen faturalarda yer alan özel iletişim vergisini, Kanunun "Bu vergi,... gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemez ve hiçbir vergiden mahsup edilemez." hükmü gereğince vergi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alamayacakları gibi; hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup etmeleri de mümkün değildir.

2.5.3.5. Şans Oyunları Vergisi

5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un "Şans oyunları vergisi" başlıklı 6'ncı maddesinin (7) numaralı fıkrasına göre; şans oyunları vergisi, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilemez ve hiçbir vergiden mahsup edilemez.

2.6. GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri ticari faaliyetlerden doğan zararlar, aşağıda yapılan açıklamalara göre sonraki dönemlerde doğan kazançlarından indirilebilecektir. Kanun uyarınca mükellefler;

- Geçmiş yıllara ait zararları,
- Devralınan veya tam bölünme suretiyle bölünen kurumlara ait zararları,
- Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararları,

kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilmektedir. Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin zarar mahsubu uygulamasından yararlanabilmesine ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

2.6.1. Geçmiş Yıl Zararları

Kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilecektir.

Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip 5 hesap döneminde oluşacak karlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkânı ortadan kalkmaktadır.

2.6.2. Devir ve Bölünme Durumunda Zarar Mahsubu

Devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını aşağıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde mahsup imkanına sahiptirler.

Buna göre devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

- Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile,
- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını

kazançlarından indirebileceklerdir.

Devir ve bölünme hallerinde devreden zarar tutarları, devralınan veya bölünen kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır. Tam bölünme işleminde, bölünen kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilebilecektir.

Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

- Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi ile devir ve bölünme işlemlerinde zarar mahsubu yapılabilmesi için "aynı faaliyete devam" şartı getirilmiştir. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 14 üncü maddesinde yer alan "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup devralan kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl süreyle, devralınan veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu bulunmaktadır.

Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arizi hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir.

Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

Devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir.

Devir ve bölünme halinde mahsup edilebilecek zararlar, hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir. Öz sermaye sınırlamasını aşan zarar tutarları ise iptal edilecektir.

Danıştay 3. Dairesi 27.03.2012 tarihinde vermiş olduğu bir kararda devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği karar vermiştir. Söz konusu Danıştay kararı aşağıdaki gibidir.

“İstemin Özeti: Davacının başvurusu üzerine, 27.03.2008 tarihi itibarıyla devraldığı şirketin 01.01.2008-27.03.2008 kıst dönem zararlarının öz sermaye kısıtlamasına tabi tutulması gerektiğine ilişkin gelir idaresi başkanlığınca verilen 02.01.2009 tarih ve 193 sayılı cevabi yazının iptali ve bu yazı üzerine 2008 yılı için ihtirazi kayıtlarla verilen kurumlar vergisi beyannamesi ile azaltılan dönem zararına karşı açılan davayı; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde; beş yıldan fazla nakdedilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar ile maddede belirtilen şartlar uyarınca, Kanun'un 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği düzenlemesine yer verildiği, sözü edilen 9. maddenin, genel olarak kurumların, geçmiş yıl zararlarının mahsubunu düzenlemiş olması ve devralınan kurumlarla ilgili hükmün de bu kurumların geçmiş yıl zararlarına yönelik olup cari yıl içinde gerçekleşen zararlar ilgili bir kısıtlama öngörülmediği ileri sürülmüş ise de, devir ve bölünme durumunda zarar mahsubunun ne şekilde uygulanacağı 9. maddede ayrı bir başlık halinde düzenlenerek, zararın hangi dönemde oluşması gerektiğine dair bir belirleme yapılmadığından davacının bu yöndeki iddiasına itibar edilemeyeceği, görüş sorulması üzerine bilgilendirme amacıyla verilen 02.01.2009 tarih ve 193 sayılı cevabi yazının ise idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem sayılamayacağı gerekçesiyle reddeden Vergi Mahkemesinin kararının; kıst dönem zararının tamamının kazançtan indirilmesi gerektiği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Karar: Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, oybirliğiyle karar verildi.⁴⁶”

2.6.3. Yurt Dışı Zararların Mahsubu

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, belirli şartlar dahilinde yurtdışı zararların kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, kazançları Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkânı yoktur.

Buna göre, yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar Kanunun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamaz.

46 Danıştay 3. Dairesinin 27.03.2012 Tarihli Esas No:2010/1363 Karar No:2012/917 Sayılı Kararı

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararların ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye’de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye’deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyanamesi ve eki bilanço ile gelir tablosunun, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

2.7. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

Yurt dışında elde edilip de Türkiye’de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye’de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir..

Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır.

Zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye’deki beyannamelelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu mümkündür. Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara %20 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

2.7.1. Mahsup Edilecek Vergilerin Sınırı

Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

Örneğin; (A) Kurumu, (X) ülkesindeki işyerinde 100.000 TL karşılığı kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %25 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda, (A) ku-

rumu, 100.000 TL'yi Türkiye'de kurum kazancına dahil edecek, ancak bu kazançla ilişkin yurt dışında ödenen verginin, Türkiye'de bu kazançla ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmını yani $[25.000 - (100.000 \times \%20)]=5.000$ TL'yi Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edemeyecektir. Bu verginin, cari yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer yandan, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

2.7.2. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Tevsiki

Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir.

Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette câri olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır. Tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi, ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin anılan süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacaktır.

Konu ile ilgili olarak verilen bir özelgede Azerbaycan'da ödenen vergilerin Türkiye'de ödenecek vergiden mahsubunun yapılabileceği ve bunun tevsik edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Söz konusu özelge aşağıdaki gibidir.

"Bu hüküm ve açıklamalara göre, Azerbaycan mukimi firmadan elde edilen faiz geliri üzerinden kesinti yoluyla ilgili ülkede ödenecek vergilerin Türkiye'de bu kazançlar için hesaplanacak kurumlar vergisi ve kurum geçici vergisinden mahsubu mümkün olup mahsup edilebilecek tutar, yurt dışında ödenen vergileri de içeren gayrisafi faiz geliri toplamından bu faiz gelirinin elde edilmesi için katlanılan maliyet ve giderlerin düşülmesinden sonra Türkiye'deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarına %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Diğer taraftan, Azerbaycan Cumhuriyeti yetkili makamlarından alınan ve Türk elçilik veya konsolosluklarına tasdik ettirilen verginin ödendiğine ilişkin belgelerin, kurumlar vergisinin tarhi aşamasında vergi dairesine ibraz edilememesi durumunda, bu miktara isabet eden kısmın ertelenmesi ve söz konusu belgelerin kurumlar vergisinin tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi şartıyla, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre önceden tarh edilerek ertelenen verginin düzeltilmesi mümkündür.⁴⁷

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÖNEM SONU KAZANÇ TESPİTİNDE HASILATA VE GİDERLERE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ KONULAR

Dönem sonu işlemleri, belirli bir tarih itibarı ile işletme mali tablolarının, işletme faaliyet sonuçlarını ve işletmenin mali yapısını tam olarak sağlamak amacıyla mali tablolarda yer alacak bilgilerin gerçekliğinin ve doğruluğunun sağlanmasına yönelik işlemleri içermektedir. Mali tabloların oluşma aşaması ise ilk olarak kar/zararın hesaplanması ile başlamaktadır. Bu nedenle ticari kazancın tespiti ayrı bir önem arz etmektedir. Bu bölümde gelir ve giderin tespitine yönelik önemli konulara değinilecektir. Ancak kitabımızın önceki konu başlıklarında da gelir ve gider açısından dikkat edilmesi gereken hususlar konusunda bilgiler verilmiştir.

1. KAZANÇ TESPİTİNDE HASILATA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ KONULAR

1.1. İHRACATA İLİŞKİN HASILATIN BEYAN EDİLECEĞİ DÖNEM

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre ihracat, esas itibarıyla, serbest dolaşımda bulunan bir malın dış ticaret ve gümrük mevzuatları doğrultusunda, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi dışına çıkarılmasıdır.

Mal ihracına ilişkin istisna, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin "kapanma tarihini" içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilir. İhracat işlemleri iç gümrüklerde yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin sınır gümrüklerince kapatıldığı tarih, ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir.

Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimleri ise gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir.

İhracat bedeli, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmış bulunan (kapanma tarihinde Resmi Gazete'de kurlar ilan edilmemiş ise kapanma tarihinden önceki ilk Resmi Gazete'de yayınlanmış bulunan) T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilir.

İhracat faturası malın yurtdışı edildiği dönemden önce düzenlenmiş olsa dahi, istisna ihracatın yapıldığı dönem KDV beyannamesi ile beyan edilir.

İhracatın hasılat yazılacağı dönem konusunda farklı görüşler olmakla birlikte, ticari kazançta elde etme tahakkuk esasına bağlanmış bulunmaktadır. Bu esas dikkate alındığında, gelir veya gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece,

mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönemin kazancında dikkate alınması gerekmektedir. Nitekim verilen bir özalgede fiili ihraç tarihi itibarı ile kurum kazancına dahil edilmesi yönünde görüş bildirilmiştir. Söz konusu özalgde aşağıdaki gibidir.

“İlgi dilekçenizde Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu ve 2009/Aralık ayında faturası düzenlenen ancak sevkiyatı 2010/Ocak ayına sarkan emtianın ihracat bedellerinin hangi dönem kazancına dahil edileceği konusunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

....

İhracatta malın satıcının Türkiye’deki işyerinde teslim alınması hariç olmak üzere, şirketiniz tarafından gerçekleştirilen ihracat faaliyetlerine ilişkin elde edilen gelirin fiili ihraç tarihi itibarıyla tahakkuk ettiğinin kabul edilmesi ve bu tarihin içinde bulunduğu takvim yılının (2010) kurum kazancı olarak değerlendirilmesi gerekir.⁴⁸”

1.2. PEŞİN TAHSİL EDİLEN KİRA BEDELLERİNİN BEYANI

Ticari kazancın tespitinde “tahakkuk esas ilkesi” ve “dönemsellik ilkesi” olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esas ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesinde ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır. Ayrıca “dönemsellik” kavramı gereği işletmeler, gelir ve giderlerini tahakkuk esasına göre muhasebeleştirerek, hasılat, gelir ve karlarını aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırmak durumundadırlar.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 283’üncü maddesinde, gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılatın, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği; 287 nci maddesinde ise, gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderlerin mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirmek suretiyle değerlendirileceği hükümüne yer verilmiştir.

Bu nedenle peşin tahsil edilen kira gelirin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 287’nci maddesi hükmü gereğince mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmesi suretiyle değerlendirilmesi ve ilgili oldukları dönemler itibarıyla gelir olarak kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması gerekir.

1.3. ORTAKLARDAN ALACAKLARA ve KASADA BULUNAN FAZLA PARALARA İLİŞKİN ADAT (FAİZ) HESAPLAMA

İşletmelerde çeşitli nedenlerden dolayı ortaklar cari hesabı ve kasa hesabında fazla tutarların oluştuğu görülmektedir. Dönem sonu işlemleri aşamasında vergiye tabi kazancın tespiti işlemlerinde özellikle kasa hesabına ve ortaklar cari hesabına dikkat edilmesi gerekir. Belgesi yapılan harcamalar, ortakların şirketten para çekmesi vb. nedenlerde gerek kasa hesabı gerekse ortaklardan alacaklar hesabı fazla gözükabilmektedir.

Dönem sonlarında kasa veya ortaklardan alacaklar hesabının bakiyesi fazla olan şirketler, ticari teamüllere uygun davranmadığı, basiretli bir işadamı gibi kasadaki parayı değerlendirmemek suretiyle şirketi elde edeceği faiz gelirinden mahrum bi-

raktığı ve varsa alınan kredi borcuna bağlı olarak şirketi faiz ödemek durumunda bıraktığı gerekçesiyle vergi cezalarına maruz kalabilmektedirler.

Şirketin ortaklardan olan alacaklarına ve kasada bulunan fazla paralarına geçici vergi dönemleri itibarıyla adet faizi hesaplanması gerekmektedir. Adet faizi hesabında uygulanacak faiz oranında önce iç emsallere bakılması gerekmektedir. Şirketin üçüncü kişilerden aynı mahiyette alacakları varsa onlara uyguladığı faiz emsal olur. Şirket kredi kullanan bir şirket ise ve ortağına bu krediyi aktarıyor ise bu kredinin maliyeti faiz olarak değerlendirilir. Kredinin maliyeti bilinmiyor ise kredi maliyetleri ortalaması esas alınır. Şirkette iç emsal bulunmuyor ise bu defa dış emsal uygulamasına geçilir. T.C. Merkez Bankası kısa vadeli avanslara uygulanan ve faiz oranları uygulanmak suretiyle adet faizi hesap edilir.

Kasa hesabı için yapılacak adet hesaplamasında dikkat edilecek husus; kasa hesabı bakiyesinin tamamı faiz hesabında dikkate alınmayacak, normal olarak kabul edilebilecek azami kasa tutarı (azami bakiye) tespit edilecek ve azami tutarın üzerinde kalan bakiyeler faiz hesabında dikkate alınacaktır. Azami bakiyenin tespitinde standart bir ölçüt olmamakla birlikte 100.000 TL sınır olarak kabul edilebilmektedir.

Adet faizi hesaplama formülü;

$$\text{Faiz} = \text{Tutar} \times \text{Gün} \times \text{Faiz Oranı} / 36.500$$

Hesaplanan faiz tutarı ilgili dönemde fatura düzenlemek sureti ile gelir kaydedilmeli ve ticari kazancın tespitinde dikkate alınmalıdır.

Hesaplanan faiz tutarına KDV'de hesaplanmalıdır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 1. fıkrasında, Türkiye'de yapılan ve maddede sayılan işlemlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra, 1. bentte ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Anılan Kanun'un 2. ve 3. maddelerinde teslim ve teslim sayılan haller, 4. ve 5. maddelerinde de hizmet ve hizmet sayılan haller tanımlanmış; 4. maddenin (1) işareti bendinde, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerin hizmet sayılacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

Şirket tarafından hesaplanan adet faizi üzerinden finansman hizmeti olduğundan dolayı şirketin alacaklısı olduğu ortak adına fatura düzenlenmesi ve bu faturada genel katma değer vergisi oranının uygulanması gerekmektedir. Hesaplanan adet faizi ortaklardan alacaklar hesabının borcuna kaydedilmelidir.⁴⁹

Bununla birlikte kasa bakiyesi sürekli olarak kabul edilemeyecek derecede fazla olan işletmelere vergisel açıdan kesinlikle kayıt dışı işlemleri olan işletme gözüyle bakılacaktır. Bu nedenle mali işlemleri, ortakları ile olan ilişkileri, ortaklarının şahsi vergi beyanları daha detaylı bir incelemeye tabi tutulacaktır. Olması gereken kasa hesabında yüksek tutarların bulundurulmaması, işletme nakdinin mümkün olduğunca bankada tutulması ve tahsilat ve ödemelerde kesinlikle banka kanalının tercih edilmesidir.

1.4. İŞLETMEDEN ÇEKİLEN MALLARDA DURUM

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde, teşebbüs sahibi eşi ve küçük çocuklarının işletmeden çektikleri değerlerin emsal bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

49 Nihat YILMAZ, Ortaklara Borç Para Verilmesinin Vergisel Yönden İncelenmesi-I, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2010

Aslında, işletmeden çekilen kıymetin işletme bünyesinde belirli bir değeri vardır. Ancak, teşebbüs sahibi, eşi ve küçük çocukları tarafından işletmeden kıymet çekilmesi, işletme bünyesinde yapılan satış hükmünde sayılmış ve satış bedelinin belirsizliği nedeni ile, emsal bedeli ile değerlendirme öngörülmüştür. Zira bu şekilde ortaklara yapılan satışlarda gerçek fiyattan fatura edilmeme olasılığı bir başka deyişle karın ortaklara aktarılması ihtimali söz konusudur.

İşletmeden çekilen kıymetlerin değerlendirilmesi ile ilgili emsal bedeli de, Vergi Usul Kanunu'nun 267'inci maddesine göre tespit edilecektir.

1.5. ÇEŞİTLİ KURUMLARDAN ALINAN FON VE HİBELERİN DURUMU

1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması Tebliğinin "4.5. Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası ve Uygulaması" bölümünün alt başlığı olan "4.5.2. İstisnanın Uygulanması" başlıklı bölümünde;

"... Buna göre, AT Sözleşmesi kapsamında, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan veya Türkiye'de mukim olan gerçek kişiler ile Türkiye'de işyeri veya sabit yerleri olması kaydıyla tüzel kişilere AT Sözleşmesi kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmek üzere hibe şeklinde sağlanan tutarlar, ticari kazanç kapsamında gelir olarak kabul edilerek Gelir Vergisine; Kurumlar Vergisi mükellefleri için de ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilerek Kurumlar Vergisine tabi olacaktır." açıklamaları yer almaktadır.

Bu çerçevede, Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması kapsamında sağlanan hibe tutarlarının, ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.⁵⁰

Aynı şekilde Kurumun ticari faaliyetiyle ilgili olarak "Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Tarıma Dayalı Yatırımların Desteklenmesi Tebliği" kapsamında yapılan "V. Etap Ekonomik Yatırımlar" için hibe olarak aldığı destek tutarını kurum kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alması gerekmektedir.

1.6. 5746 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNCE AR-GE PROJELERİ İÇİN ALINAN DESTEKLER

5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulacaktır.

Bu fon, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılacaktır.

Diğer taraftan 5746 sayılı Kanuna tabi olmaksızın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerde ise; hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

50 20/09/2010 tarih ve B.07.4.DEF.0.03.10.00-003.KVK.MUK.193-6 sayılı GiB Öznelgesi

2. KAZANCIN TESPİTİNDE GİDERE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ KONULAR

2.1. PERSONELE ÖDENEN TEMETTÜNÜN GİDER YAZILMASI

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca şirket personeline ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesine göre ücret sayıldığından bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınacaktır. Temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler için de geçerlidir. Diğer taraftan, ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

2.2. FATURASI SONRAKİ DÖNEMDE GELECEK OLAN ELEKTRİK, SU, DOĞALGAZ VE HABERLEŞME BEDELLERİNİN GİDER YAZILMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Ticari faaliyetle ilgili olarak yapılan ve indirimi mümkün olan giderler, ilgili bulunduğu yılın ticari kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerli olduğundan, bir giderin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olması yeterlidir. Bu kapsamda, 2014 yılında tüketilen elektrik, su, doğalgaz ve haberleşme hizmetlerine ilişkin bedeller, 31.12.2014 tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş olduğundan, bu giderlere ilişkin faturalar daha sonraki bir tarihte (2015 yılında) düzenlenmiş olsa dahi, 2014 yılına ilişkin olarak beyan edilecek ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bununla birlikte, gider tutarının mükellefçe bilinmemesi ve faturaların ilgili yıl hesaplarının kapatılmasından sonra düzenlenmesi halinde, ilgili yılda indirim konusu yapılamayan söz konusu giderler faturaların düzenlendiği döneme ilişkin ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir.

2.3. ELEKTRİK, SU, DOĞALGAZ VE HABERLEŞME BEDELLERİNE İLİŞKİN GECİKME FAİZLERİNİN DURUMU

Bilindiği üzere, safi kazancın tespitinde indirilecek ve indirilemeyecek giderler, GVK'nın 40 ve 41. maddelerinde sayılmıştır. Sözü edilen 40. maddenin üç numaralı bendinde, işle ilgili olmak şartıyla mukaveleneye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Anılan Kanun'un 41. maddesinin altı numaralı bendinde ise, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmış, aynı bendin parantez içi hükmünde ise, akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen (öngörülen) tazminatların cezai mahiyette tazminat sayılmayacağı belirtilmiş bulunmaktadır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Kanunun Şümulü" başlıklı 1. maddesinde; "Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarele-

rin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.” ifadesi yer almaktadır.

Kurum alacaklarının zamanında ödenmemesi halinde bu alacaklara 6183 sayılı Kanun’un 51. maddesine göre gecikme zammı hesaplanacağı ve birlikte tahsil edileceği yönünde yer alan düzenlemeler ise kurum alacaklarında uygulanacak mali müeyyideyi belirtmektedir. Dolayısıyla, ticari akitlelerden doğan alacaklar 6183 sayılı Kanun kapsamında değildir. Elektrik, su, telefon ve doğalgaz hizmetlerini sunan kurumların kamu kurum ve kuruluşları ile belediyelere ait olması durumu değiştirmemekte, bu kuruluşlara ait olan alacakların kamu alacağı niteliğinde olduğunu göstermemektedir. Çünkü, belirtilen türden tüketimlerin yapılabilmesi ancak, ilgili kurum ile sözleşme yapılmasına bağlıdır ve bundan doğan alacaklar da akitten doğan alacaktır. Bu nedenle, belirtilen kurumaların alacaklarının 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsili söz konusu değildir. Yapılan sözleşmelerde, tüketim bedelinin süresinde ödenmemesi halinde uygulanacak yaptırım belirlenmekte ve bunu her iki taraf da kabul etmektedir. Dolayısıyla, bu tür ödemelerin süresinde yapılmaması halinde ödenen gecikme zamları bir akde dayanmaktadır.⁵¹

Bu tür ödemelerin süresinde yapılmaması halinde ödenen gecikme zamları bir akde dayanmakta ve medeni ve ticari akitlelerden doğan alacaklar da 6183 sayılı kanun kapsamına girmemekte, adı geçen Kanun’a göre takip ve tahsili söz konusu olmamaktadır. Elektrik, su, doğalgaz bedellerinin geç ödenmesi nedeniyle uygulanan gecikme zamları işle ilgili olarak mukavelenameye göre ödenen tazminat niteliğinde olduğundan gider yazılmasında bir sakınca yoktur.

2.4. YILBAŞLARINDA VERİLEN HEDİYE ÇEKLERİNİN VERGİSEL DURUMU

İşletmeler ciro ve karlılık hedeflerinize ulaşabilmek, müşterilerin işletmelere olan bağlılıklarının devamını sağlamak açısından piyasada pazarlama tekniği olarak kullanılan «hediye çeki» uygulaması gittikçe yaygınlaşmaktadır. Bu kapsamda kurumlara, firmalara ve nihai tüketicilere hediye çeki satışı yapılmaktadır. Bu işlemlerin belgeleme ve vergileme düzeni aşağıdaki gibi olmalıdır:

- İşletmeler tarafından hediye çeki bedelinin muhatabından (firmalar veya nihai tüketici) ilk tahsili sırasında tahakkuk eden bir tutardan bahsedilemeyeceğinden, alınan tutarın «avans» olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

- Avans hesabında izlenen tutarlar ise, kurumlar vergisi yönünden vergiyi doğuran olay alışveriş çekinin ibrazı ile birlikte mal veya hizmet tesliminin gerçekleştiği anda meydana geleceğinden, mal veya hizmet bedelinin karşılığı olan satış hasılatı tutarı da gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleştiği ilgili dönemde hesaplara intikal ettirilecektir.

- Ancak, hediye çekinin satılmasına rağmen çekin geçersiz hâle gelmesi durumunda (süresinde kullanılmaması), tahsil edilen tutarın gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak verilen benzer bir özelgede yukarıdaki sıralamaya uygun açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu özelge aşağıdaki gibidir.

“...firmanızın karlılık hedeflerine ulaşabilmek, müşterilerinizin işletmenize olan bağlılıklarının devamını sağlamak açısından pazarlama tekniği olarak kullanı-

51 Mehmet ALTINDAĞ, Geç Ödenen Elektrik, Su ve Telefon Bedellerine Uygulanan Gecikme Zammının Gider Kaydı ve KDV İndirimi, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2001

lan “Hediye Çeki” uygulamasından yararlanması kapsamında;

Müşterilerinize hediye çeklerini bedel karşılığında teslim ettiğinizde, tarafınızca bir mal teslimi veya hizmet ifası söz konusu olmadığından alınan bedel katma değer vergisine tabi olmayıp müşteriler adına vergi mevzuatına göre fatura düzenlenmeyecektir. Söz konusu teslim karşılığında bilgi amaçlı olarak Vergi Usul Kanununda sayılan belgeler dışında bir belge düzenlenmesi ise mümkündür.

Ancak, çekin süresinde kullanılmaması sebebiyle bedelin tarafınızda kaldığı durumlarda gelir yazılacak bu tutar için müşteri adına fatura düzenlemeniz mümkündür. Diğer taraftan, bu durumda tarafınızca herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleştirilmediğinden katma değer vergisi doğmayacaktır.

Kurumunuzca nihai tüketicilere teslim edilen hediye çeklerinin yine nihai tüketiciler tarafından kullanılması suretiyle firmanızdan mal veya hizmet satın alınması halinde, firmanızca müşterilere yapılan teslim ve hizmetlerin karşılığını teşkil eden bedel üzerinden teslim konu mal ve hizmetin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması, ayrıca nihai tüketici adına fatura veya ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenmesi gerekmektedir.

Kurumunuzca gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine teslim edilen hediye çeklerinin, söz konusu mükellefler tarafından nihai kullanıcılara teslimi sonrasında bu kişiler tarafından kullanılmasını müteakip, hediye çeklerinin nihai kullanıcılarına yapılan teslim ve hizmetlerin karşılığını teşkil eden bedel üzerinden teslim konu mal ve hizmetin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması, ancak faturanın hediye çekinin teslim edildiği gelir veya kurumlar vergisi mükellefi adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Avans olarak muhasebeleştirilen hediye çeklerinin, nihai tüketiciler tarafından ibraz edilerek çek tutarı kadar malın teslimi durumunda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/a maddesi hükmü uyarınca, vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden daha önce belgeye bağlanmayan bu teslimlere ilişkin fatura ve benzeri vesikaların, hediye çeklerini kişilere veren firmalar adına düzenlenmesi gerekmekte olup, hediye çeklerini ibraz eden kişilere yapılan teslim ve hizmet ifaları sırasında ayrıca bu kişiler adına fatura ya da fatura yerine geçen bir vesika düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Bu teslim ve hizmetlere ilişkin faturaların, 7'şer günlük süreler halinde satış bilgileri toplanarak ve katma değer vergisi yönünden aylık vergilendirme dönemleri de geçirilmemek kaydıyla düzenlenmesi gerekmektedir.⁵²

2.5. YILBAŞLARINDA ALIŞVERİŞ MERKEZLERİNCE ÇEKİLİŞ YOLU İLE MÜŞTERİLERE HEDİYE VERİLMESİ

Öncelikle nakit ikramiyeyi konu alan şans oyunu düzenlemek, Milli Piyango İdaresinin tekelindedir. Dolayısı ile talihliye nihai olarak nakit ödemede bulunulmasını öngören çekilişlerin Milli Piyango İdaresi dışındaki kişi ve kuruluşlarca yapılması yasaktır.

Şans unsuruna bağlı olarak hediye verilmesini öngören kampanyaların düzenlenmesi ve uygulanması serbesttir. Ancak, bu gibi kampanyalar başlatılmadan önce Milli Piyango İdaresi'nden izin alınması zorunludur.

Alışveriş merkezlerinin reklamının sağlanması, mağaza ürünlerine olan talebin artırılması ve alışverişin özendirilmesi nedeni ile nihai tüketicilere yönelik kampanya düzenleyerek hediye verilmesi işle ilgili amaçlara yönelik olduğundan, bu hediyelerin

alımı nedeniyle yapılan masrafların Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesi uyarınca kabul edilen gider olduğu kuşkusuzdur.

Promosyon kampanyalarının düzenlenmesindeki amaç, işletmenin ticari kazancının artırılmasıdır. Promosyon kampanyalarında, satışa konu edilen mal ve hizmetler bedelsiz olarak verilmektedir. Bu nedenle bedelsiz olarak verilen mal veya hizmetlerin **"işletmeden çekilen mallar"** olarak değerlendirilmeyip, satışı artırmak için yapılan reklam harcaması olarak kabul edilmesi gerekmektedir.⁵³

Örneğin, bir alışveriş merkezi, yapılan her 50 TL'lik alışverişe bir kura numarası vermek suretiyle, çekiliş yaparak 2015 yılı ocak ayında 5 otomobil vereceğini 1 Kasım 2014'dan itibaren duyurmaya başlamışsa, bu kampanyanın olumlu etkilerinin sağlandığı dönem 2014 yılıdır. Vaat edilen otomobiller 2014 yılında satın alınmışsa, bu hediyein KDV'si indirim konusu yapılarak, KDV hariç tutar ise reklam malzemeleri stok hesabına alınır. Henüz hediye talihliye teslim edilmemiş olmasına rağmen 2014 yılı sonunda, bir geçici hesap kullanılarak bu hediyein KDV hariç maliyeti pazarlama giderleri hesabına kaydedilir. 2015 yılında hediye talihliye verildiğinde, reklam malzemeleri stok hesabı ile geçici hesap birbirini kapatılır. Ancak, bu kampanyada vaat edilen hediyein 2015 yılında satın alınması da mümkündür. Bu durumda 2015 yılında pazarlama gideri olarak kayıtlara alınabilir.

Çekilişlerin KDV Karşısındaki durumu ise firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, bedelsiz teslim söz konusu olmaz. Firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artar.

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen hediye mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmayıp, bu ürünler için yüklenen KDV ise indirim konusu yapılabilir.

2.6. ÖĞRENİM BURSLARININ GİDER YAZILIP YAZILMAYACAĞI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesinin 2'nci bendinde, resmi ve özel müesseseler ile şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iaaşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar, gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 5. bölümünün c bendinde «Evvelce Yapılan veya Gelecekte Yapılacak Hizmetler Karşılığında Yapılan Ödemeler» konusu açıklanmıştır.

Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerin ücret sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca, hizmet erbabına evvelce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri uyarınca, bu bentlerde yazılı şartla müstesna tutulan tahsil ve tatbikat ödemeleri ve bu meyanda burslar, istisna hükmü gereğince gelir vergisine tabi tutulmaz açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre; özel müessese ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan

53 Yılmaz SEZER, Çekilişle Müşterilere Hediye Verilmesi Şeklinde Gerçekleştirilen Promosyon Kampanyalarının Gider Kaydı ve KDV Karşısındaki Durumu, Yaklaşım, Aralık 2013

öğrencilere iaae (yiyecek) ibate (barınma) ve tahsil gideri ile burs olarak yapılan ödemelerin; Şirket tarafından gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için;

- Bursun işle ilgili olması, yani burs verilen kişilerin, okulu bitirdikten sonra burs veren işletmede hizmet yükümlölükleri nedeniyle çalıŐacaklarını gösterir bir sözleşmenin düzenlenmesi ve bu durumun vergi incelemesi sırasında inceleme elamanına kanıtlanması,

- Burs verilecek öğrencilerin, Türkiye'nin her tarafından eğitim gören öğrencilerin katılabileceği bir yarışma sınavı sonunda kazanan kişilerden olması,

- Verilen burs süresinin ve karşılanacak eğitim giderleri miktarının işin önemi ve geniŐliđi ile orantılı olması,

halinde gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Sayılan Şartlar dahilinde, eğitim görmekte olan öğrencinin tüm eğitim masraflarının Şirketin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Verilen bursun sadece yardım amacı ile verilen bir burs olması halinde, söz konusu burslar için Şirket tarafından yapılacak ödemelerin, indirilebilecek giderler arasında sayılmamasından dolayı, kayıtlarda gider olarak gösterilmesi mümkün değildir.

2.7. İŞ İLE İLGİLİ OLARAK ÖDENEN ZARAR VE TAZMİNATLAR

Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançtan indirilebilecek giderlerin düzenlendiği 40. maddesinin 3.bendinde "işle ilgili olmak Şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar" indirilecek giderler arasında sayılmıştır. Ayrıca 41. maddesinin 6. bendinde de "Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza Şartı olarak derpiş edilen tazminatlar cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)" gider olarak dikkate alınamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kabul edilmeyen indirimler başlıklı 11. maddesinin g bendinde belirtildiği üzere "Sözleşmelerde ceza Şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri" kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmemektedir.

Herhangi bir zarar ziyan ve tazminatın gider yazılabilmesi için;

- İŞle ilgili olmalı,
- Mukavelenameye, ilama veya kanun emrine dayanmalı,
- Teşebbüs sahibinin suçundan kaynaklanmamalıdır.

Ödenen tazminat yukarıdaki Şartları taşıyorsa işletme için bir gider niteliği taşıyacaktır. Tazminatı alan için de bir gelir olacaktır.

Konu ile ilgili olarak verilen bir özalgede çalıŐanın kusuru nedeni ile ödenen tazminatın gider yazılabileceğine karar verilmiştir. Söz konusu özalgenin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir.

"...Ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması Şarttır. İŞle ilgili olmayan ve işle ilgili olsa dahi işletme sahibinin Şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise gider olarak yazılamayacaktır. Bununla birlikte teşebbüs sahibinin, Borçlar Kanununun "İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde katlandığı

tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilemez.

Dolayısıyla işletme sahibinin şahsi kusurundan kaynaklanmayıp, çalışanların görevlerini ifa ettikleri esnada yaptıkları zararlar nedeniyle ödenen ve mukavelename, ilam veya kanun emrine dayanan tazminatların, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir. Bu çerçevede, ödevliye ait işyerinde çalışan işçinin, işletmeye dahil araç ile yaptığı trafik kazasında ödevli tarafından mağdur olan aileye ödenen tazminatın gider olarak indirimi mümkün bulunmaktadır.⁵⁴

2.8. İŞ KAZASI NEDENİ İLE ÖDENEN ZARAR VE TAZMİNATLAR

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 13. maddesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

«İş kazası ve meslek hastalığı, işverenin kastı veya sigortalıların sağlığını koruma ve iş güvenliği mevzuatına aykırı bir hareketi sonucu meydana gelmişse, Kurumca sigortalıya veya hak sahiplerine bu Kanun gereğince yapılan veya ileride yapılması gereken ödemeler ile bağlanan gelirin başladığı tarihteki ilk peşin sermaye değeri toplamı, sigortalı veya hak sahiplerinin işverenden isteyebilecekleri tutarlarla sınırlı olmak üzere, Kurumca işverene ödettirilir. İşverenin sorumluluğunun tespitinde kaçınılmazlık ilkesi dikkate alınır.»

Bu itibarla işverenin belirli bir oranda kusurunun bulunduğu durumlarda hükmedilen tazminatlarda durumun nasıl olacağını irdelemek gerekmektedir.

Gelir İdaresi'nin işverenin kusurlu bulunduğu orana isabet eden tazminat tutarının gider niteliği taşımayacağı ancak kusursuz olduğu orana isabet eden tutarın gider yazılabileceği konusunda çeşitli özelemler bulunmaktadır. Bu nedenle kusursuz kısma isabet eden tazminat tutarı gider olarak kayıtlara alınabilir. Konu ile ilgili olarak verilen bir özelemede "...Bu çerçevede, adı geçen mükellefin işyerinde meydana gelen kaza neticesinde bir işçinin sol kolunu kaybetmesi üzerine İş Mahkemesinde verilen 29.11.2005 tarih ve Esas No:, Karar No: sayılı karara göre işçinin kazada 2/8 oranında kusuru bulunduğu, mükellef tarafından ödenen manevi tazminat ve yasal faizlerin 2/8 oranında, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 3 üncü bendine göre gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

... Ödenen tazminatın, işverenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden tutarının (6/8) ise, safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği tabiidir.⁵⁵ ifadelerine yer vermiştir.

2.9. SERBEST MESLEK ERBAPLARININ MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTASININ VERGİSEL DURUMU

Serbest meslek erbaplarının mesleki sorumluluk sigorta poliçesinde belirtilen ve taraflarca konusu tarif edilerek sınırları çizilen mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatlar belli şartlar dahilinde sigorta kapsamına alınabilmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırımları zorunluluğu bulunmadığından, isteğe bağlı olarak yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

54 27.06.2007 tarihli B.07.1.GİB.0.40/4003-57468 sayılı GİB Özelgesi

55 18.04.2007 tarihli B.07.1.GİB.0.40/4019-35370 sayılı GİB Özelgesi

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özalgede⁵⁶ bu hususa vurgu yapmıştır. Söz konusu özalgede aşağıdaki gibidir.

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinde de serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan hangi giderlerin indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

16 Mart 2006 tarihli ve 26110 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları ve 03 Mayıs 2007 tarihli ve 6511 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleki Sorumluluk Sigortası Klozu ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleğini icra edenlerin de mesleki sorumluluk sigortası kapsamına alınmaları imkanı getirilmiş bulunmaktadır.

Buna göre, sigortalının poliçede belirtilen ve ilgili taraflarca konusu tarif edilerek sınırları çizilen mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatlar belli şartlar dahilinde sigorta kapsamına alınabilecektir. Ancak, söz konusu düzenlemelere göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırımları zorunluluğu bulunmadığından, isteğe bağlı olarak yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde, gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinden yapılacak indirimlere yer verilmiş olup, 1 numaralı bendinde, “Beyan edilen gelirin %10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için beyan edilen gelirin % 5'ini) ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları kendi gelirlerinden indirilir)...” hükmü yer almıştır.

Mesleki sorumluluk sigortasının şahıs sigortası kapsamına girip girmediği yönünde Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı'ndan bilgi istenmiş ve konu ile ilgili olarak alınan 17.12.2010 tarih ve 58352 sayılı yazıda, «...Bilindiği üzere, sigortacılık mevzuatında ayırım can ve mal sigortaları şeklinde yapılmıştır. Anılan sigorta da şahsı değil şahsın sorumluluğu nedeniyle mal varlığında meydana gelecek zararları sigortalayan bir mal sigortasıdır. Dolayısıyla, bu sigorta türünün anılan maddede yer alan «şahıs sigortası» kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.» ifadelerine yer vermiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelecek zararlara karşı ödenen mesleki sorumluluk sigortasının, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan şahıs sigortası kapsamında olması nedeniyle, yıllık beyanname üzerinden de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

2.10. KGK BAĞIMSIZ DENETÇİ İÇİN ÖDENEN KURS VE YETKİLENDİRME ÜCRETİ İLE MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTASININ VERGİSEL DURUMU

26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Bağımsız Denetçilik ile ilgili hükümler yer almıştır. İlgili Yönetmeliğe göre 15 yılını dolduran SMMM ve YMM'lerin bağımsız denetçilik yetki belgelerini alabilmeleri için üniversiteler tarafından verilen kurslara katılım zorunlu tutulmuştur.

Aynı Yönetmelikte denetçilik belgesini alabilmek için de belirli tutarda harç ve yetkilendirme ücretinin de ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı 2014 yılında vermiş olduğu bir özeldede⁵⁷ bağımsız denetçi belgesine ilişkin eğitim (kurs) gideri ile bağımsız denetçi yetkilendirme belgesine ilişkin ücretin Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu giderler için yapılan ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasıllattan indirilmesinin mümkün bulunmadığını vurgulamıştır.

Ancak, Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) giderlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 89.maddesinin 2 numaralı bendinde (eğitim ve sağlık harcamaları indirimi) yer alan şartların taşınması halinde, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Aynı özeldede Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı'nın görüşü doğrultusunda mesleki sorumluluk sigortasının şahıs sigortası kapsamında değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

Özelgenin devamında ise; *"sigortalının poliçede belirtilen ve ilgili taraflarca konusu tarif edilerek sınırları çizilen mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatlar belli şartlar dahilinde sigorta kapsamına alınabilecektir. Ancak, söz konusu düzenlemelere göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırımları zorunluluğu bulunmadığından, isteğe bağlı olarak yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır."* ifadelerine yer verilmiştir.

Görüşümüze göre bu özelge yanlıştır. 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 33. öaddesinin 1. fıkrası ile denetim kuruluşlarının ve denetçilerin, üstlendikleri ilk denetim işiyile birlikte başlamak üzere, tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırımları zorunluluktur. Bu nedenle sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilmesini mümkün olduğu düşünülmektedir.

2.11. SERBEST MESLEK ERBAPLARININ GİYİM HARCAMALARININ GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazancının tanımı yapılmıştır. Aynı Kanun'un 68'inci maddesinde de serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilecek giderler bentler halinde sayılmıştır. Buna göre; Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki işe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla)

ile 27 nci maddede yazılı giyim giderlerinin serbest meslek kazancında gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Kanun'un 27'nci maddesinde demirbaş eşyasının tanımı, resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası olarak yapılmıştır.

Bir giderin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip olması gerekmektedir. Giyim giderleri ise işyerinde çalıştırılan hizmetli ve işçilere verilen giyim eşyalarıyla sınırlı olup, bu giyim eşyalarının işçilerce kullanımının işin gereği olması, bunların giyime hazır şekilde ve ayın olarak verilmesi, ticari teamüllere göre bu eşyanın iş-verence temininin alışılacağı olması ve hizmetli ve işçilerin işten ayrılmaları durumunda bunların geri teslim edilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle giyim eşyası olarak alınan kıyafetlerin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Gelir İdaresi vermiş olduğu bir özeldede " *Bu hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesi sonucunda; mesleğinizin ifasında kullandığınızı belirttiğiniz ceket, pantolon, gömlek, kravat, ayakkabı gibi dış giyim eşyalarının münhasıran faaliyetinin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayatında da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilemeyecektir.*

Bu itibarla, serbest muhasebeci mali müşavirlik hizmetinin ifasında kullandığınız dış giyime ait harcamalar Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin (1) ve (2) numaralı bentleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, anılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.⁵⁸" ifadelerine yer vermiştir.

2.12. YAZAR KASA FİŞLERİNE İSTİNADEN GİDER KAYDI

193 sayılı GVK'nın 40. maddesi uyarınca ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. İndirim konusu yapılacak giderlerin fatura veya benzeri belgeler (gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu gibi) ile tevsik edilmesi esas olmakla birlikte, bazı özel durumlarda bu tevsikin perakende satış fişleri veya yazar kasa fişleri ile yapılması da mümkündür.

204 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği'nde, mükelleflerin ticari faaliyetleri ile ilgili olarak, işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın alınan (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan (2014 yılı için 800 TL) mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

68 seri No.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğ ile akaryakıt pompalarının bağlı olduğu ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle otomatik olarak düzenlenen fişlerin, fatura düzenleme tutarının altında veya üstünde olsa dahi "fatura yerine geçen belge" olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür.

Bu durumda fatura istemek ve almak zorunda olan mükellefler; sadece; akaryakıt pompalarının bağlı bulunduğu ödeme kaydedici cihazlar ile hazırlanan akaryakıt harcamalarının tamamı ile işyerinde kullanılmak ve tüketilmek üzere satın alınan kır-tasiye, büro ve temizlik harcamalarından 800 TL'nin (2014 yılı için) altında kalanları perakende satış fişi veya yazar kasa fişi ile belgelendirip gider yazılabilirler.

Bu nedenle şirketlerin pazarlama, satış, dağıtım montaj gibi işlerinde çalışan ve işi gereği seyahat etmek zorunda olan personelin; fatura almaksızın, yazar kasa fişi karşılığında satın aldığı mal ve hizmet tutarlarının (yeme-içme, otopark vb.) kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca KDV Kanunu'nun 30/d maddesine istinaden Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirimine de izin verilmemektedir. Bu nedenle yapılan harcamalar için fatura alınması harcamalar gider yazılması ve KDV'lerinin indirim konusu yapılabilmesi açısından önem arz etmektedir.

2.13. ÇEK VERİLMEK SURETİ İLE YAPILAN BAĞIŞIN HANGİ DÖNEMDE İNDİRİM KONUSU YAPILACAĞI

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde bağış ve yardımlarla ilgili olarak açıklamalar mevcuttur. Daha önce de açıkladığımız üzere Vergi Kanunlarına ve diğer Kanunlara göre yapılan aynı veya nakdi bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Aynı veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekli ve yeterlidir.

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

Bu nedenle bağış ve yardım kapsamında çek verilmesi halinde, çekin ödenmesine müteakip kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı vermiş olduğu bir özalgede üniversiteye çekle yapılan bağış ve yardımda, söz konusu çekin üzerinde yazılı tarih esas alınarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği, çekin karşılığının vade tarihinden önce ödenmiş olması halinde ise kurum kazancının tespitinde ödemenin gerçekleştiği tarihin esas alınacağı belirtilmiştir.⁵⁹

2.14. HIRSIZLIK, GASP VB. ŞEKİLLERDE KAYBEDİLEN PARA VE MALLAR

İşletmeye dahil olan ticari malların çalınması halinde ortaya çıkan envanter noksanlıklarının zarar yazılabileceğine dair vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Çalınan mallar ile ilgili olarak, söz konusu malların kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahı ile ilişki kurulması da mümkün değildir. Çalınan mallar işletme için sermayede vukua gelen bir eksilmedir ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınamayacaktır.

İşletmelerin mal stokunda hırsızlık nedeni ile bir azalma olduğu takdirde, mükellefler tarafından yapılması gereken işlem, hırsızlık olayının kanıtlanıp kanıtlanmamasına göre farklılık arz etmektedir.

59 21.06.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-611 sayılı GİB Özalgesi

Hırsızlık olayı polis kayıtları ve benzeri belgeler ile kanıtlanabiliyorsa, çalınan mallar maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmektedir. Ayrıca, KDV Kanunu'nun 30/c maddesi hükmü uyarınca, bu mallar için yüklenilen katma değer vergisinin indirimi de mümkün değildir. Dolayısıyla, daha önce malların alındığı dönemde indirimine konu edilen katma değer vergisinin bu defa ilgili dönem KDV beyannamesinde "İlave Edilecek Katma Değer Vergisi" satırına eklenecek beyanı gerekmektedir.

Hırsızlık olayının polis kayıtları ve benzeri belgeler ile kanıtlanmaması halinde ise çalınan malın emsal satış bedeli ile değerlendirilerek ortaklara satış gibi işlem yapılması gerekmektedir. Bu işlem ile ilgili olarak katma değer vergisinin de hesaplanması gerekir.

Çalınan sabit kıymetler için de durum aynıdır. Çalınan sabit kıymetlerin zarar olarak kabul edilebileceğine yönelik vergi kanunlarında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Çalınan emtianın ve sabit kıymetlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin (1) numaralı bendi hükmü çerçevesinde de gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Çalınan sabit kıymetlerin, Vergi Usul Kanunu'nun 317.maddesine göre fevkalade amortisman tabii tutulabileceğini söylemek mümkün değildir. Zira, söz konusu maddeye göre amortisman ayırabilmek için sabit kıymetin;

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,
- Cebri çalışmaya tabii tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan,

bir sabit kıymet olması gerekmektedir. Sabit kıymetin çalınması kanunda sayılan bu hallerin hiçbirine girmemektedir.

Sonuç olarak hırsızlık veya gasp olayı nedeniyle zarar uğrayan işletmelerin bu zararlarını, vergi matrahlarının tespiti sırasında gider olarak dikkate almaları mümkün değildir. Konu ile ilgili olarak verilen bir özelgede benzer görüştedir.

"Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, vergi hukukumuz açısından sermaye ve sermayenin herhangi bir unsurunda meydana gelen değer kayıplarının düşük bedelle değerlendirilmesi veya değişik yollarla sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi, esas olarak ticari ve zirai faaliyetlerin normal bir şekilde işleyişinden veya tabii afetler yüzünden değer kaybına uğramasından doğmuş olması şartlarına bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinde, safi ticari kazancın tespitinde hasılatından indirilecek giderler 10 bent halinde sayılmış olup, bunlar arasında ticari işletmede mevcut varlıkta herhangi bir suretle meydana gelen eksilmelerin gider yazılacağı hususuna yer verilmemiştir.

Buna göre, işyerinizden çalınan emtia bedelinin ve nakit para tutarının vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.⁶⁰

2.15. GARANTİ GİDER KARŞILIKLARI

Faydalı ömürleri birden fazla yıla sirayet eden dayanıklı tüketim malları ticareti

ile iştirak eden mükellefler, satışını yaptıkları bu mallar için belli süreler ile ücretsiz tamir ve bakım garantileri vermektedirler. Verilen bu garantilerin kapsamında satılan malın yenisi ile değiştirilmesi, bozulan parçalarının tamir edilmesi veya değiştirilmesi ve ücretsiz olarak dönemsel bakımlarının yapılması gibi hususlar yer almaktadır.

Uygulamada, bu kapsamda satış yapan kurumlar, garanti süresi gelecek hesap dönemlerine sarkan mallara garanti kapsamında yapacakları hizmetler için satışın yapıldığı hesap döneminde "Garanti Gider Karşılıkları" ayırabilmektedirler.

Garanti gider karşılığı olarak ayrılan bu tutarların, karşılık gideri olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Verilen garanti kapsamında fiili olarak gerçekleşen ve tutarı tespit edilen giderler ise kurum kazancından indirilebilecektir.

2.16. YURT DIŞINDA BULUNAN SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA YAPILAN SİGORTA VE EMEKLİLİK PRİMLERİ

GVK'nın 40/2'nci maddesine göre, hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aidatlarının kurum kazancından indirilebilmesi için; bu primlerin ve aidatın Türkiye'de bulunan sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliğe sahip olmaları gerekmektedir. Bu hüküm dikkate alındığında, yurt dışında bulunan sosyal güvenlik kurumlarına yapılan prim ödemelerinin kurum kazancından indirilemeyeceği sonucuna varılmaktadır.

Ancak bazı durumlarda, ülkeler arasında imzalanan sosyal güvenlik sözleşmeleri gereği kurum personelinin sigorta ve emeklilik prim ödemelerinin yurt dışındaki sosyal güvenlik kurumlarına ödenmesi zorunluluğu söz konusu olabilir. Uluslararası anlaşmalar gereği, sigorta ve emeklilik primlerinin yurt dışındaki sosyal güvenlik kurumlarına ödenmesinin zorunlu olduğu durumlarda, yapılan bu prim ödemelerinin de belirlenen sınırlar dahilinde kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

2.17. HOLDİNG ŞİRKETLERİN GENEL İDARE GİDERLERİNİN BAĞLI ŞİRKETLERE DAĞITIMI

Holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmetler verilebilmektedir.

Holding tarafından bağlı şirketlere verilen hizmetler için fatura düzenlenmesi zorunlu olup verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde yer alan emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için,

- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi,

şarttır.

Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak bağlı şirketler, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarında gösterebileceklerdir.

2.18. SMİYB DÜZENLEME FİİLİNE İŞTİRAK EDEN MALİ MÜŞAVİRLER İLE İLGİLİ DÜZENLEME

11.04.2013 tarih ve 28615 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6455 sayılı Kanunun 1. Maddesi ile Vergi Usul Kanunu’na eklenen teminat uygulaması başlıklı 153/A maddesinde meslek mensuplarına bir kısım düzenlemeler getirilmiştir.

Yalnızca sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği haklarında düzenlenen raporla tespit edilen mükelleflerin, bu fiiline iştirak ettiği vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensuplarından, bu durumu kesinleşenler hakkında üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alkoyma cezası uygulanır. Bu cezanın uygulanmasında 3568 sayılı Kanun’da yer alan usuller tatbik edilir.

Meslek mensubunun üç yıllık sürenin sonunda tekrar faaliyete başlamak istemesi halinde; düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan toplam tutarın % 10’undan ve her halükarda 75.000 Türk Lirasından az olmamak üzere yazıyla teminat istenir.

Bununla birlikte, yalnızca sahte belge düzenlemek için faaliyetine başlayıp mükellefiyeti terkin edilenler hariç, VUK’un 359’uncu maddesinde yer alan sahte belge düzenleme fiilini işledikleri, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespit edilenlerin, bu fiillerine iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumu kesinleşen meslek mensuplarından da aynı tutarlarda teminat istenir.

Teminat veren meslek mensupları, teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç VUK’un 359. maddesinde sayılan fiillerden herhangi birinin işlendiğinin tespit edilmemiş olması halinde alınmış olan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması halinde meslek mensubuna iade edilecektir.

Meslek mensubunun, söz konusu beş yıllık süre içinde, yalnızca sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği haklarında düzenlenen raporla tespit edilen mükelleflerin bu fiillerine tekrar iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumu kesinleşen meslek mensubu hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanacaktır.

Meslek mensubunun, söz konusu beş yıllık süre içinde, VUK 359’uncu maddesinde yer alan sahte belge düzenleme fiilini işledikleri, haklarında düzenlenen raporla tespit edilen mükelleflerin bu fiillerine tekrar iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen ve bu durumu kesinleşen meslek mensuplarından yeniden teminat istenecektir.⁶¹

Bu düzenlemeler bakıldığında; işlemlerini yaptığı mükellefinin birçok ticari ve ekonomik sınırlarına vakıf olan meslek mensubunun adeta vergi dairesi hassasiyetiyle mükellefini takip etmesi, işyerini ziyaret etmesi, faaliyet alanı, kapsamı ve genişliğiyle ilgili doğrudan fiilen kendisinin gözlemleriyle bilgi edinmesi, mesleki deneyimi ile bu durumu değerlendirmesi gerekir. İşlemlerini yaptığı mükellefi hakkında münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin ya da sahte belge düzenlediğinin ve meslek mensubunun da mükellefin bu fiillerine iştirak ettiğinin tespit edilmesi halinde meslek mensubu mesleğinden atılmaya kadar varabilecek

61 İbrahim Ercan, Vergi Usul Kanunu’na Eklenen 153/A Maddesi İle Getirilen Teminat Uygulaması, Mali Çözüm, Mayıs-Haziran / 2013

müeyyidelerle karşılaşacaktır. Netice itibariyle daha sağlam hukuki-iktisadi-ticari vb. delillere(yemin hariç) dayanarak yapılan tespit ve raporlamalarla da olsa meslek mensuplarının sorumluluğu 4 Sıra No'lu Genel Tebliğ'de sadece mükelleflerin belgeleri ile bunların doğru şekilde defterlere kaydı ve beyannamelere doğru yansıtılmasından ibaret olmayacaktır. Aynı hassasiyetin mükellefler tarafından da gösterilmesi, meslek mensuplarına faaliyet alanları, işlerinin büyüklüğü, mal ya da hizmet alışverişinde bulunduğu mükelleflerle ilgili bilgileri, çalıştırdığı işçi sayısı vb. bilgileri vermelidirler. Aksi halde meslek mensupları, tümüyle tanıyamadıkları mükelleflerin iş ve işlemlerinin hukuki sorumluluğunu almaktan çekinecektir.⁶²

62 Mehmet Yıldırım, VUK'un 153/A Maddesine Göre Teminat Uygulaması ve Kapsamı (E-Yaklaşım), Haziran - 2014

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN ÖZELLİKLİ KONULAR

Dönem sonunda yapılan işlemler dönem kar/zararını hesaplamak amacıyla yürütülmektedir. Ancak dönem sonunda yapılan işlemlerden bazıları katma değer vergisine (KDV) ilişkin sonuçlar da doğurabilmektedir. Bazı dönem sonu işlemlerinde ise KDV'nin göz önünde bulundurulması hareket edilmesi gerekmektedir. Kitabımızın önceki bölümlerinde de konu başlıklarının içinde KDV ile ilgili bazı dikkat çeken hususlara değinmiştik.

Gelir İdaresi Başkanlığı uzun süredir üzerinde çalıştığı KDV Tebliğlerinin tek tebliğ altında toplanması çalışmalarını tamamlanmış ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği 01.05.2014 tarihi itibarı ile yürürlüğe girmiştir.

KDV Kanununda dönem sonu açısından özellik arz eden hükümler bulunmaktadır. Bu nedenle ilgili hükümlere kısaca değinmek yerinde olacaktır.

1. DÖNEM SONLARINDA YAPILAN KUR FARKI DEĞERLEMELERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

KDV Kanunu'nun 26'ncı maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihle ödeme tarihinin farklı olması nedeniyle hesaplanan kur farklarının vergilendirilmesine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

Anılan Tebliğ'in III.A/5.3. maddesi aşağıdaki gibidir.

" 5.3.Kur Farkları

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.”

Öte yandan değerlendirme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan kur farklarına KDV'nin dahil mi kabul edileceği yoksa hesaplanan kur farkı tutarı üzerinden doğrudan KDV mi hesaplanacağı konusuna ilişkin olarak 60 no.lu KDV Sirkülerinin 4.5.1. bölümünde yer alan açıklama aşağıdaki gibidir.

- KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda; vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanarak,

- Dövizde endeksli toplam bedele KDV'nin dâhil edilmemesi durumunda ise; vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönemde her iki mükellef tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan açıklamalar değerlendirildiğinde, sadece yapılan değerlendirme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan kur farkları KDV'ye tabi olmayıp, döviz cinsinden vadeli satışlarda bedelin tahsil edildiği tarih itibarıyla hesaplanan kur farkları ise katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

2. DÖNEM SONLARINDA YAPILAN İSKONTOLARIN (CİRO PRİMLERİNİN) KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Uygulamada, satışların artırılması amacı ile genellikle yıl sonlarında, belli bir ciro aşıldığında toptancı veya perakendeci bayilere ciro primi (iskontosu) adı altında ödeme yapılmaktadır.

3065 sayılı Kanununun (25/a) maddesinde teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların, KDV matrahına dâhil olmadığı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, faturanın düzenlenmesini gerekli kılan mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak yapılan iskonto, aynı faturada yer alması ve ticari teamüllere uygun miktarda olması şartlarına bağlı olarak KDV matrahına dahil edilmez.

Bu durumda, iskontoların KDV matrahına dâhil edilmemesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir:

- Söz konusu iskontolar fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmiş olmalıdır.
- İskontolar ticari teamüllere uygun miktarda olmalıdır.

Bu iki şartın bir arada bulunmaması halinde iskontoların matrahtan indirilmesine imkân bulunmamaktadır.

3065 sayılı Kanun'un 35'inci maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltebilmelerine imkân sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının

değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanun'un 35'inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik meydana geldiği hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır.

Yurt dışındaki firmalar tarafından ödenen ciro primlerinde aynı kapsamda değerlendirilmektedir. Çünkü ödemenin niteliği değişmemekte, sadece ödemeyi yapan taraf yurt dışında bulunmaktadır.

Örnek: (A) firması, 2014 yılında kendisinden 100 Milyon TL mal alan (B) firmasına 31.12.2014 tarihi itibarıyla KDV hariç 5 milyon TL ciro iskontosu yapmış ve durumu yazılı olarak bildirmiştir. Yapılan satışların tamamı vadeli ve % 18 KDV'ye tabidir. Buna göre (B) firmasının (A) firması adına 31.12.2014 tarihi itibarıyla 5 milyon TL + 900 bin TL KDV olmak üzere toplam 5 milyon 900 bin TL tutarında bir fatura düzenlemesi gerekmektedir.

3. İTHALAT İNDİRİMİNDE KDV

İthal edilen mallara ilişkin olarak yurt dışı satıcı firmalar tarafından piyasadaki rekabet şartları göz önünde bulundurularak, erken ödeme vb. nedenlerle fiili ithalat tarihinden sonra firmalar adına «credit note», «Discount (iskonto) - Sales Support (Satış Destek) vb.» adlar altında indirim yapılabilmektedir. Söz konusu indirimlere dayanılarak İthalde ödenen KDV tutarında sonradan düzeltmesi yapıp yapılmayacağı dış ticaret ile uğraşan firmalarda karşılaşılan bir sorundur.

KDV Kanunu'nun 35'inci maddesine göre; malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik olduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltilecektir.

Fiili ithal tarihinden sonra yurt dışındaki firmaların alış iskontosu nedeniyle «credit note» belgesine istinaden bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanun'un 35'inci maddesi hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle konusu malların ithali sırasında ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığı hususu da dikkate alınarak, mal bedelinde meydana gelen değişikliğe paralel olarak indirim tutarları da düzeltilecektir.

Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, «ilave edilecek KDV» satırında beyan edilmek suretiyle yapılacağından, yurt dışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan, düzeltme sonucu «ilave edilecek KDV» satırında beyan edilen KDV tutarının indirim hesaplarına alınması mümkün bulunmaktadır.⁶³

4. YIL BİTTİKTEN SONRA GELEN FATURALARDAKİ KDV'NİN DURUMU

KDV Kanunu'nun 29/3. maddesinde, Kanun'un 30. maddesinde sayılanlar hariç olmak üzere faaliyetlere ilişkin olarak yüklenilen KDV'ye ilişkin indirim hakkının, "vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili belgelerin yasal deftere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılması gerektiği" hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (III/C-5.6) bölümünde; fatura ve benzeri vesikaların 10 gün içinde defterlere kaydedilebileceği, indirim hakkının ise vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği, ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı içinde kullanılması, yılın aşılmaması gerektiği açıklanmıştır.

Buna göre, fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV, düzenledikleri yıl aşılmamak şartıyla bu belgelerin yasal defterlere kaydedildiği ay KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. İlgili yılsonuna kadar yasal defterlere kaydedilmeyen belgelerde yer alan KDV'nin sonraki yıl/yıllarda yasal defterlere kaydedilerek indirim konusu yapılması mümkün değildir.

5. DAVA SONUCUNA GÖRE ÖNCEKİ YILLARA İLİŞKİN FATURALARDAKİ KDV'NİN DURUMU

Mükelleflere diğer şirketlerin ve resmi kurumların düzenlendiği bazı faturalar dava konusu olabilmektedir. Düzenlendiği tarihlerde kayda alınmayarak dava konusu yapılan faturalarda veya gecikme faizi faturalarında yer alan KDV tutarlarının takvim yılı kapandıktan sonra sonuçlanan davaların kaybedilmesi neticesinde KDV'nin durumu önem arz etmektedir. Faturalarda yer alan KDV faturaların düzenlendiği tarihten birkaç yıl sonra davanın sonuçlanması neticesinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Nitekim Gelir İdaresi vermiş olduğu bir özalgede " .. Buna göre, şirketinizce dava konusu yapılan ve 2012 yılında neticelenen dava sonucunda gecikme faizi ile birlikte ödenmesine hükmolunan 2006, 2007 ve 2010 tarihli faturalar üzerinden ilaveten hesaplanan gecikme faizi tutarları için düzenlenen faturalarda yer alan KDV tutarları, mahkeme kararının tebliğ edildiği takvim yılı aşılmamış olmak kaydıyla belgelerin kanuni defterlerinize kaydedildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir." ifadelerine yer vermiştir.⁶⁴

6. ÇALINAN MALLARIN KDV'Sİ HAKKINDA YAPILACAK İŞLEMLER

Çalınan/kaybolan malların KDV Kanunu'nun 30/c maddesi kapsamında zayı olan mal olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, çalınan/kaybolan mallar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılmaması, indirilmiş ise ilgili dönemde hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu şekilde bir işlem yapılabilmesi için, malların çalındığının polis tutanağı veya duruma göre mahkeme kararı ile ispat ve tevsik edilmesi gerekir. Malların çalındığının ya da kaybolduğunun geçerli belgelerle ispat ve tevsik edilememesi halinde malların çalınmadığı, belgesiz satıldığı kabul edilecektir. Bu durumda ise, kaybolduğu veya çalındığı iddia olunan malların emsal satış bedeli üzerinden hasılat yazılması ve KDV hesaplanması söz konusu olacaktır.

64 14.04.2014 tarihli ve 45404237-130[İ.12.151.]-118 sayılı GiB özalgesi

7. İMALAT ARTIKLARININ TESLİMİNDE KDV UYGULAMASI

İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam kırıntı, döküntü ile talaşların teslimi 3065 sayılı Kanun'un (17/4-g) maddesine göre vergiden müstesnadır. Aynı Kanunun (30/a) ve 32'nci maddelerine göre bu işlem kısmi istisna kapsamına girmektedir.

Yukarıda belirtilen imalat artıkları, işletmelerin asıl üretim konusunu teşkil etmekte, asıl ürünlerin imalatı sırasında fire veya atık olarak ortaya çıkmaktadır. Satışa konu olsalar dahi, işletmenin amacı bu fire ve artıkları imal etmek olmadığından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmemektedir.

Bu durumda, yukarıda sayılan imalat artıkları için yüklenilen bir KDV de söz konusu olmayacaktır.

Bu nedenle sözü edilen imalat artıkları için, «Yüklenilen KDV» hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında beyan yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

8. MALLARIN ZAYİ OLMASI SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLAR

Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallar ilişkin yüklenilen KDV indirilemez.

Bu çerçevede;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilmek vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,

- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,

- Sağlık Bakanlığı'nca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,

- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,

- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri

için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

9. MALLARIN DEĞERİNİN DÜŞMESİ SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLAR

Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,
- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin

daha düşük bir fiyatla satılması halinde, bunlar nedeniyle yüklenen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

10. FİRE SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLAR

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayı olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Örneğin;

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıplar,
- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşıncaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri,
- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar,
- Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar

fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin olarak yüklenen KDV indirim konusu yapılabilecektir.

11. BİNEK OTOMOBİL ALIMINDA KDV

KDV Kanununun 30/b maddesi hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV hariç olmak üzere, binek otomobili alımında yükledikleri KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, gerçek usulde vergilendirilen taksi işletmecisi, sürücü kursu ve otomobil kiralama şirketi gibi işletmelerin faaliyetleri ile ilgili satın aldıkları binek oto-

mobilleri nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Bu mükelleflerin binek otomobilinin alış belgesinde gösterilen KDV, ait olduğu takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde, bu araçların fiilen faaliyette kullanılmaya başlanılıp başlanılmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Örneğin; mükellef tarafından araç kiralama faaliyetinde kullanılmak üzere Aralık / 2014 döneminde satın alınan araç nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracın kiralanıp kiralanmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin; Otomobil kiralama şirketinin kiralama amacı dışında şirketin kendi ihtiyacı için aldığı otomobil (örneğin; genel müdüre veya personele tahsis edilen otomobil vb.) nedeniyle yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

- A Oto Servis ve Ticaret A.Ş. nin test sürüşü aracı olarak aktifine kaydettiği binek otomobiline ait yüklenen KDV'yi indirim konusu yapması mümkün değildir.

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonunda belirtilen taşıtların sonradan değişiklik yapılarak binek otomobiline dönüştürülmesi durumunda, bu taşıtların iktisabında yüklenen KDV ile binek otomobiline dönüşüm nedeniyle oluşacak ÖTV farkı üzerinden hesaplanacak KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Taşıtların alımında indirim konusu yapılan KDV ise, dönüşüm işleminin yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılarak «İlave Edilecek KDV» olarak beyan edilecektir.

12. İNDİRİME DAYANAK TEŞKİL EDEN BELGELERİN KAYBEDİLMESİ

Ticari hayatta fatura ve benzeri vesikalar lehtarlarına ulaşmadan önce çeşitli şekillerde kaybolabilmektedir. Fatura asıllarının kaybolduğu durumlarda indirim hakkının kullanılıp kullanılmayacağına ilişkin olarak yasal mevzuatımızda açık bir düzenleme bulunmamaktadır.⁶⁵

Gelir İdaresi, gider kaydı ve KDV indiriminin prensip olarak fatura asıllarına göre yapılması gerektiği, fatura asıllarının kaybedildiği durumlarda ise faturanın satıcılarda kalan nüshasının noter tasdikli fotokopilerine şerh düşülmesi suretiyle gider kaydı ve KDV indiriminin yapılabileceği görüşünde bulunmaktadır. Konuyla ilgili Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 17.09.2007 tarih ve 1780 sayılı Özeldesinde "Kaybolan faturanın yerine kayıtlara uygun noterden tasdikli bir örneğinin (Bu örnek üzerine, "Zayi olan aynı tarih ve sayılı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir." şeklinde noterce şerh düşülmesi gerekir.) kullanılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan muhtelif sebeplerle kaybolan faturanın yerine geçen noter onaylı örneğinin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla söz konusu faturada bulunan KDV'nin indirim konusu yapılacağı da tabiidir." şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

13. DÖNEM SONLARINDA YAPILAN MASRAF YANSITIMLARINDA KDV

Fatura bedeli kısmen ya da tamamen farklı bir mükellefi ilgilendirmesinden dolayı, faturaya muhatap olan mükellef, faturada kendisini ilgilendirmeyen tutarı diğer mükellefe yansıtması için fatura düzenlemesi gerekmekte ve düzenlenen bu faturalara uygulamada yansıtma faturası adı verilmektedir.

Masraf aktarımı işleminde, yani yapılan masrafların gerçek ilgisine aynen intikal ettirilmesi olayında herhangi bir hizmet sunulması veya kar amacı güdümesi veya katma değer yaratılması söz konusu değildir. Masrafların gerçek ilgililerine aynen aktarılması işlemleri, bir mal teslimi veya hizmetin karşılığını oluşturmadığından KDV'ye tabi bulunmamaktadır. Ancak, aktarılan masraflara ait KDV'nin gerçek yüklenicisi tarafından indirimine olanak verilebilmesi bakımından, üzerinden KDV hesaplanmış masrafların aktarılması halinde, düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde KDV gösterilmelidir.

Masrafların gerçek muhatabına yansıtılması sırasında düzenlenecek faturada KDV gösterilip gösterilmeyeceğine, aktarıma konu masrafı doğuran işlemin KDV'ye tabi olup olmadığına bakılarak karar verilmelidir. Masraf aktarımına konu olan işlem; KDV'ye tabi ise masraf aktarımı da KDV'ye tabi olacak, KDV'den istisna veya vergiye tabi değil ise, masraf aktarımı da KDV'ye tabi olmayacaktır.

14. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir.

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır ve teslimin gerçekleştiği dönem KDV beyannamesinin "ilave edilecek KDV" sütununda beyan edilir.

15. TAZMİNAT ve CAYMA BEDELLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemeler prensip olarak KDV'nin konusuna girmemektedir.

Bu kapsamda, işin sözleşme şartlarına uygun yapılmaması, işin verilen süre içerisinde tamamlanmaması, sözleşmenin feshedilmesi gibi nedenlerle tazminat, cayma bedeli vb. adlarla yapılan cezai şart mahiyetindeki ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

Örneğin, Şirket tarafından ihale edilip sözleşmeye bağlanan inşaat, onarım, malzeme ve hizmet alımı işlerinde yükleniciden kaynaklanan gecikmelerden dolayı yükleniciye gecikme cezası tahakkuk ettirilmesi durumunda sözleşme gereği yükleniciden gecikme cezası adı altında tahsil edilen bedel KDV'ye tabi olmayacaktır. Öte

yandan, gecikme cezasının hakedişten kesilerek tahsil edilmesinin, şirketin yükleniciye ödemesi gereken KDV tutarına etkisi bulunmamaktadır.

Bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmeyen veya buna bağlı olarak ortaya çıkmayan sigorta tazminatları KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu durumda, sigortalının hasar gören eşya için sigorta şirketinden aldığı tazminat için KDV hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Ancak, sigortalı mükellefin hasar gören eşyayı tamir ettirerek, adına düzenlenen faturaları ibraz etmek suretiyle tamir bedelini sigorta şirketinden tahsil ettiği durumda, sigortalının, sigorta şirketi adına yaptığı ve KDV'ye tabi olan masrafların aynen sigorta şirketine yansıtılması için fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir.

16. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ ÇERÇEVESİNDE KURULAN TESİSLERİN SONUNDA İLGİLİ KURUMA DEVRİNDE KDV

60 no.lu KDV sirkülerinde konu ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. Buna göre, KDV Kanununun 27/1 inci maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, 27/2 nci maddesinde bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücretinin esas alınacağı hükmüne yer verilmiştir.

3996 sayılı Kanun kapsamındaki yap-işlet-devret modelinde ilgili kurumca süre sonunda tesisin kendisine devri karşılığında işleticiye doğrudan bir bedel ödenmemektedir. Bir finansman türü olan bu modelde işletici tesisin devrine ilişkin bedeli, tesisi sözleşme ile öngörülen süre içinde işletmek suretiyle elde ettiği kazanç ile karşılamaktadır.

Bu kanun çerçevesince, yap-işlet-devret modelinde, süre sonunda tesisin işletici tarafından ilgili kuruma tesliminde emsal bedel üzerinden KDV aranılmayacaktır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

E – DEFTER ve KAYIT SAKLAMA GEREKSİNİMİ

Türk Ticaret Kanunu'nun "Defter Tutma Mükellefiyeti" başlıklı 66'ncı maddesinin ikinci fıkrasında yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar ve işletme defterinin elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulabileceği ve bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağına Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca çıkarılacak müşterek bir tebliğle belirleneceği hükmüne bağlanmış olup, bu kapsamda yayımlanan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliğ ile yevmiye defteri ve defteri kebirin elektronik defter (E-Defter) olarak tutulabilmesine olanak sağlanmıştır.

1. E-DEFTER İLE İLGİLİ MEVZUAT

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 242. maddesinin ikinci fıkrasına 5766 sayılı Kanun'un 17. maddesi ile eklenen hükmü uyarınca elektronik defter, belge ve kayıtlarının oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesi ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiş olup, bu yetki çerçevesinde 14/12/2012 tarihinde yayımlanan 421 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile e-fatura uygulamasına geçmek ve E-Defter tutmak zorunda olan mükellef grupları belirlenmiştir.

421 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile;

a) 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar ile,

b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlara,

2013 takvim yılı içerisinde E-Fatura Uygulamasına, 2014 takvim yılı içerisinde de E-Defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir. Bu kapsamda yer alan mükelleflerin e-fatura uygulamasına geçişi 2013 yılı sonu itibarıyla tamamlanmış olup, zorunluluk kapsamında yer alan mükelleflerin E-Defter uygulamasına ayrıca başvuru yapmaları gerekmektedir. (E-Defter uygulamasına başvuru yapmak için mali mühür gerekli olup, e-fatura uygulaması için alınan mali mühür E-Defter uygulaması için de kullanılabilir.) Başvuru ve uygulamaya başlama için mükelleflere tanınan süreler 67 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde açıklanmış olup buna göre;

- E-Defter uygulamasına başvuruda bulunacak özel hesap dönemine tabi mükelleflerin 30/11/2014 tarihine kadar E-Defter uygulamasına başvurmaları ve aralık ayı itibariyle E-Defter'e geçiş yapmaları,

- E-Defter uygulamasına başvuruda bulunacak normal hesap dönemine tabi mükelleflerin ise en geç aralık ayı içerisinde E-Defter uygulamasına başvurmaları ve 01/01/2015 tarihi itibariyle E-Defter'e geçiş yapmaları,
zorunludur.

E-Defter uygulamasına geçmek zorunda olan mükellefler, zorunluluklarının başladığı tarihten itibaren Yevmiye Defterlerini ve Defteri Kebirlerini E-Defter olarak tutmak zorundadırlar. Söz konusu defterlerin E-Defter yerine kağıt ortamında tutulması imkanı bulunmamaktadır.

E-Defter tutmak zorunda olanlar aylık dönemler itibarıyla e-defterlerini oluşturmaya ve saklamaya başlayacaklardır.⁶⁶

E-Defter şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK ve/veya TTK'ya göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. E - Defter ile ilgili bazı tanımlar aşağıdaki gibidir:

E-Defter Beratı: GİB Mali Mührü ile onaylanmış elektronik dosyadır. E-Defterin değişmezliğini ispat etmeye yönelik olup, elektronik defterin içeriğine yönelik bir onayı ifade etmez.

E-Defter Açılış Onayı: Hesap döneminin ilk ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratını ifade eder.

E-Defter Kapanış Onayı: Hesap döneminin son ayına ilişkin olarak alınan elektronik defter beratını ifade eder.

Zaman Damgası: Bir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından doğrulanan kaydı ifade eder.

2. NEDEN E – DEFTER

Maliye Bakanlığı'nın E - Deftere geçme nedenleri aşağıdaki başlıklar altında sıralayabiliriz:

- Defter kayıtlarının oluşturulması ile ilgili yükümlülükleri değişen teknolojik ve idari ihtiyaçlara uygun biçimde revize etmek,
- Kâğıt ortamında basım, tasdik ve saklama yükümlülüklerini ortadan kaldırmak suretiyle bu yükümlülüklerin elektronik ortam ve araçlarla yerine getirilebilmesine imkân sağlamak,
- Mükellef hizmetlerinde ve idari işlemlerde yeni açılımlar sağlamak,
- Vergiye gönüllü uyumu artırmak,
- Elektronik denetim için uygun altyapıyı oluşturmak ve yerleştirmek,
- Uzaktan denetim yapabilmenin kapısını aralamak,
- Uluslararası ortak denetime imkan sağlamak,

- Farklı yasal ortamlarda faaliyet gösteren uluslararası firmaların hem yönetsel hem de iç ve dış denetimleri ihtiyaçları için ortak bir format ve standart sağlamak..

E-defter uygulaması şüphesiz sadece Maliye Bakanlığı uygulamaları için değil, firmalardan çeşitli sebeplerle (örneğin bankalarca kredi taleplerinin değerlendirilmesi) bilgi ve raporlamalar isteyen diğer kamu ve özel sektör kurumları için de standart bir veri formatında bilgiler sunacağı için önemlidir.

3. KULLANILAN MUHASEBE PROGRAMI İLE E-DEFTER ARASINDAKİ FARKLAR

Günümüzde hemen hemen bütün işletmeler defterlerini çeşitli yazılımlar (muhasabe programları gibi) vasıtasıyla elektronik ortamlarda tutmakta ve muhafaza etmektedirler. Bugün piyasada işletmeler tarafından kullanılan çeşitli ve farklı özelliklere sahip çok sayıda muhasabe programı (daha geniş anlamı ile yazılım) bulunmaktadır.

E-defter işte bu farklı yazılımlar arasında ortak bir dil kullanılmak üzere geliştirilmiş bir bilgisayar programıdır. Diğer bir ifade ile işletmeler, Genel Tebliğin öngördüğü format ve standartlara uygun bir biçimde geliştirilmiş yazılımlar (muhasabe programları gibi) vasıtasıyla elektronik bir defter oluşturacaklardır.

4. E-DEFTER BAŞVURUDAN SONRA YAPILACAKLAR

Tüzel kişiler aylık dönemler itibarıyla oluşturdukları e-defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar kendilerine ait mali mühür ile onaylarlar.

Ancak hesap döneminin son ayına ait e-defter kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar mali mühür ile onaylanır,

Mali mühürlü E-Defterler için berat dosyaları oluşturulur ve bu dosyalar Elektronik Defter Uygulamaları aracılığı ile GİB'in onayına sunulur

GİB mali mührünü de içeren beratlar e-defter tutanlar tarafından indirilerek ilgili olduğu döneme ait e-defter ile birlikte istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilir

Aylık dönem, sadece onaya sunulan ayın defter kayıtlarını ifade etmekte olup, önceki aylara ait kayıtları içermez. Ancak, hesap dönemi veya takvim yılı içinde, defterlerini elektronik ortamda oluşturmaya başlayanlar, izleyen ilk ayda oluşturacakları elektronik defterlerde, ilgili hesap döneminin başından içinde buldukları döneme kadar gerçekleştirilen tüm kayıtlara yer vereceklerdir. Ayrıca elektronik defter tutmaya başladıkları tarih itibarıyla eski defterlerine kapanış tasdiki yaptıracaklardır.

E-Defter, GİB tarafından onaylanan beratları ile birlikte VUK ve TTK kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilecektir. E-Defterler, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu beratları ile birlikte muhafaza edilmek zorundadır.

Defterlerini elektronik defter biçiminde tutmaya başlayanlar, söz konusu defterlerini kâğıt ortamında tutamazlar.

Mükellefler E-Defterlerini ve ilgili beratlarını kanuni süreler dahilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmekle yükümlüdür.

E-Defterler ve beratların elektronik defter izni verilenlerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburidir.

E-defter ile muhasebe kayıtları Gelir İdaresi Başkanlığına aktarılmayacaktır. Elektronik imzalı veya mali mühürlü olarak E-Defter beratı ile birlikte mükellef nezdinde saklanacaktır. Bu yüzden arşivlemenin düzgün yapılması çok önemlidir. Oluşturdukları elektronik defterleri yetkili makamların isteği üzerine ibraz etmeyenler hakkında, işledikleri fiile göre Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır.

5. E-DEFTER'E GEÇTİKTEN SONRA BEYANNAMELERİN DURUMU

E-defter şu anki tasarlanan haliyle Gelir İdaresi Başkanlığı veri ambarı sistemine aktarılmamakta, mükellefin kendi bilgi işlem sisteminde muhafaza edilmektedir. Dolayısıyla e-defterde yer alan mal alım-satım bilgileri ile mizan, bilanço ve gelir tablosu gibi bilgi ve bildirimlerin önceden olduğu gibi yine mükellefler tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı'na aktarılması gerekmektedir.

E-defter bugünkü haliyle mükelleflerin beyan sistemine etki etmemektedir. Diğer bir ifade ile mükellefler beyannamelerini önceden olduğu gibi, İdare'ye vermeye devam edeceklerdir.

E-defter oluşturulduktan sonra muhasebe işlemlerinde hata veya yanlışlık yapıldığının tespit edilmesi halinde, bunun hatanın veya yanlışlığın tespit edildiği cari ay içerisinde muhasebe kayıtlarına göre düzeltilmesi mümkündür.

Elektronik defter tutanlar, elektronik defterlere ait kayıtların bozulması, silinmesi, zarar görmesi, işlem görememesi halleri ile olağanüstü durumların meydana gelmesi halinde, durumu on beş gün içinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirmek ve kayıtları nasıl tamamlayacaklarına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorundadırlar.

6. E-DEFTER UYGULAMASININ GENİŞLETİŞMESİ

Gelir İdaresi Başkanlığı yayınlamış olduğu taslak tebliğ ile 421 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak;

a) 2013 takvim yılı brüt satış hasılatı **10 Milyon TL** ve üzeri olan mükelleflere,

b) 421 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin yayım tarihinden sonra 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanununa göre madeni yağ lisansı alanlar ile 4760 Sayılı ÖTV Kanunu'na ekli III sayılı listedeki malları imal, ithal ve inşa eden mükelleflere;

01/01/2016 tarihine kadar elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeyi planlamaktadır.

Ayrıca, Gelir İdaresi, 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu'na göre madeni yağ lisansı alanlar, ile 4760 Sayılı ÖTV Kanunu'na ekli III sayılı listedeki malları imal, ithal ve inşa etmeye başlayan mükelleflere ve 2013 takvim yılını izleyen yıllarda brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükelleflere, lisans aldıkları, mükellefiyet tesis ettirdikleri veya 10 Milyon brüt satış hasılatına ulaştıkları tarihten itibaren hazırlık süresi üç aydan az olmamak üzere izleyen takvim yılının başından itibaren elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeyi planlamaktadır.

7. KAYIT SAKLAMA GEREKSİNİMİ

29.12.2013 tarih ve 28866 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 431 sayılı Tebliğin amaç ve kapsam başlığını taşıyan birinci maddesinde vergi ile ilgili olay ve işlemlerin takip edilmesi amacı ile farklı özellikte bilgisayar programları kullanan mükelleflerin artan faaliyet hacimleri nedeniyle vergi denetim süreçleriyle ilgili yeni usul ve esasların belirlenmesi gerektiği, bu amaçla belirlenen konulara ilişkin kayıtların elektronik ortamda oluşturulması, muhafazası ve ibraz edilmesine (Kayıt Saklama Gereksinimleri) dair usul ve esasların düzenlendiği ifade edilmektedir.

Yayımlanan Tebliğ ile Temmuz 2014’den itibaren bazı mükellefler nezdinde bu zorlukların aşılması ve daha detaylı bilgi üretilmesi amacıyla asgari kayıt saklama gereksinimleri belirlenmiştir.

7.1.KAYIT SAKLAMA KAPSAMINDAKİ MÜKELLEFLER

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu ekinde yer alan (I) sayılı liste kapsamında ÖTV mükellefiyeti olanlar ile ÖTV mükellefiyeti olmasa dahi aşağıdaki faaliyetlerde bulunanlar;

1) 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında bayilik, taşıma, dağıtıcı, depolama (deniz taşıtları dâhil), madeni yağ, serbest kullanıcı, ihrakiye⁶⁷ teslimi, iletim, rafinerici ve işleme lisanslarından herhangi birisine sahip olanlar,

2) 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu kapsamında sıkıştırılmış petrol gazı depolama, toptan satış, dağıtım, iletim, ithalat ve ihracat lisanslarından herhangi birisine sahip olanlar,

3) 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu kapsamında dağıtıcı, depolama, taşıma ve otogaz bayilik lisanslarından herhangi birisine sahip olanlar,

Özel Tüketim Vergisi Kanunu ekinde yer alan (III) sayılı listenin B cetvelinde yer alan ürünlerle ilgili olarak,

1) Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumundan Tütün Ticareti Yetki Belgesi almış gerçek ve tüzel kişiler,

2) Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumundan Üretim ve Faaliyet Uygunluk Belgesi almış gerçek ve tüzel kişiler,

3) Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumundan Üretim ve Faaliyet Uygunluk Belgesi almış gerçek ve tüzel kişilerin mamullerinin, Toptan Satış Belgesi sahibi mükelleflere pazarlama ve dağıtımını gerçekleştiren gerçek ve tüzel kişiler.

Bu mükellefler, tüm faaliyetlerine ilişkin olarak Tebliğ ekinde yer alan konular itibarıyla belirlenen asgari içeriklere uygun kayıtları, elektronik ortamda oluşturmak ve istenildiğinde ibraz etmek üzere elektronik ortamda muhafaza etmek zorundadırlar.

Diğer bir ifadeyle yukarıdaki faaliyetleri yapanlar ile söz konusu lisanslara sahip işletmeler, bu faaliyetler ve lisanslar kapsamında yaptıkları işler dışındaki işlerine ilişkin verileri de elektronik ortamda oluşturmak ve istenildiğinde ibraz etmek zorundadırlar. Örneğin bir akaryakıt bayisinin akaryakıt satışı yanında market faaliyeti de bulunuyorsa, bu bayi hem akaryakıt ticaretine ilişkin hem de market faaliyetine ilişkin bilgileri elektronik ortamda Tebliğ ekinde yer alan detaylarda elektronik ortamda tutacaktır.

67 5015 sayılı Petrol Kanununa göre;

ihrakiye: ülkenin karasuları ve/veya karasuları bitişiğinde deniz vasıtalarına veya hava meydanlarında yerli ve yabancı uçaklara vergili veya vergisiz sağlanan akaryakıtı ve madeni yağı,

7.2. KAYIT SAKLAMA GEREKSİNİMİ KAPSAMINDAKİ KONULAR

Asgari kayıt saklama gereksinimi kapsamında belirlenen konular Tebliği ekinde yer almaktadır. Söz konusu konuların ana başlıkları aşağıdaki gibidir:

- Satış Kayıtları
- Alış Kayıtları
- Dönem başı ve dönem sonu mal stoklarına ilişkin envanter kayıtları
- İthalat kayıtları
- İhracat kayıtları
- Üretim kayıtları
- Diğer kayıtlar

7.3. KAYITLAR OLUŞTURULURKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

Kayıt saklama gereksinimi kapsamında oluşturulacak kayıtlar kağıt ortamında mevcut olsalar bile elektronik ortama aktarılarak muhafaza edilmeleri gerekmektedir. Mükellefler, bu konulara ilişkin kayıtların oluşturulması ve muhafazası sırasında, istedikleri yazılımları ve donanımları kullanabilecekler ancak kontrol, denetim, inceleme veya başka bir nedenle kısmen veya tamamen istenilmesi durumunda, istenilen kayıtların “.xls - Microsoft Excel dosyası”, “.xlsx - Microsoft Excel dosyası”, “.txt - Düz metin dosyası”, “.csv - Virgül ile ayrılmış değer dosyası” veya “.xml - Genişletilebilir işaretleme dili dosyası” formatlarından en az birisi ile kaydedilmesini sağlayacak şekilde önlem alacaklar ve ibraza hazır şekilde muhafaza edeceklerdir.

Asgari kayıt saklama gereksinimi kapsamında oluşturulacak bilgilerin yasal defterlerle paralellik göstermesi gerekmektedir. Bu nedenle kayıtlara ilişkin oluşturma işleminin işlemlerin yasal deftere kaydedilmesi ile birlikte tamamlanması zorunludur. Örneğin bir mal ya da ilk madde ve malzeme alımına ilişkin faturanın 7 gün içinde yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. 30 Haziran 2014 tarihinde alınan fatura 5 Temmuz 2014 tarihinde kayıt yapılmış ise bu tarih itibarıyla kayıt saklama gereksinimi kapsamında mal veya hizmet alışları olarak oluşturulacak bilgi içinde yer alacaktır.

01.07.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek uygulamada özellik gösteren diğer hususlar aşağıdaki gibidir;

-Kayıtlar, vergi kanunları çerçevesinde istenildiğinde ibraz edilmek üzere elektronik ortamda muhafaza edilmek zorundadır.

-Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, oluşturulan kayıtlara ilişkin her türlü dosya, veritabanı dosyası, saklama ortamı ve görüntüleme araçlarını kapsamakta olup elektronik kayıtlara istenildiğinde kolaylıkla erişilemeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kâğıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir.

-Muhafaza ve ibraz işleminin Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yapılması zorunludur. Elektronik ortamda oluşturulan kayıtların muhafazası, mükelleflere ait bilgi işlem sistemlerinde gerçekleştirilir.

-Maliye Bakanlığı sektörler, mükellef grupları ve/veya faaliyet hacimleri itibarıyla kendi belirleyeceği yöntem ve teknolojiler ile ibraz yükümlülüğünün yerine getirilme-

si ile ilgili süreçleri, üretilen kayıtların ibrazını, belirlenecek standartlara uygun olarak mükelleflere ait bilgi işlem sistem veya sistemlerine sürekli erişimin sağlanması da dâhil olmak üzere farklı yöntemler kullanmak suretiyle isteyebilir.

-Tebliğ kapsamındaki kayıtlara ilişkin olarak mükellefler, Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine, ilgili bilgi sistem veya sistemlerinin bulunduğu adres veya adreslerde inceleme ve tespit yapılabilmesi için gerekli olacak her türlü teknik ve fiziki imkânı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) sağlamak zorundadır.

-Mükellefler, Tebliğ kapsamındaki kayıtların oluşturulması sırasında kullanılan bilgi işlem sistemlerinin sağlıklı bir biçimde çalışabilmesi ile ilgili her türlü önlemi almak zorundadırlar.

-Maliye Bakanlığı sektörler, mükellef grupları ve/veya faaliyet hacimleri itibarıyla, belirlenen esaslar çerçevesindeki kayıtların oluşturulması için kullanılacak bilgi sistemlerine yönelik, başta elektronik imza ve mali mühür kullanımı ile veri aktarımına ilişkin standartlar olmak üzere her türlü standardı belirlemeye ve kullanım zorunluğunu getirmeye yetkilidir.

KAYNAKÇA

YILDIZ MURAT, DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU, ASMMMO, 2013

YILDIZ MURAT, KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ DÜZENLEME REHBERİ, ASMMMO, 2013

MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, BEYANNAME DÜZENLEME KILAVUZU, 2014.

GELİRLER KONTROLÖRLERİ DERNEĞİ, VERGİ REHBERİ, 2014

ÖZTÜRK BÜNYAMİN, DÖN SONU ENVANTER VE DEĞERLEME İŞLEMLERİ, ASMMMO, 2006

KÜÇÜK MUZAFFER, DEĞERLEME VE DÖNEM SONU İŞLEMLER, YAKLAŞIM YAYINLARI, 2014 DERGİ EKİ

ALTINEL Seçkin, Özel İnşaat İşleri, Vergi Dünyası, Nisan / 2009.

CİTER Tahir, Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Dünyası, Aralık / 2014.

ERCAN İbrahim, Vergi Usul Kanunu'na Eklenen 153/A Maddesi İle Getirilen Teminat Uygulaması, Mali Çözüm, Mayıs - Haziran / 2013.

KAPLAN Ersin, Alacak ve Borçlar İle İlgili Yabancı Paraların Değerlemesi ve Reskont İşlemleri, Vergi Dünyası, Aralık / 2014.

SEZER Yılmaz, Çekilişle Müşterilere Hediye Verilmesi Şeklinde Gerçekleştirilen Promosyon Kampanyalarının Gider Kaydı ve KDV Karşısındaki Durumu, Yaklaşım, Aralık / 2013.

SİVRİKAYA Hamza, İhracatta Götürü Gider Uygulaması, Mali Çözüm, ISMMMO - 2010 - 99.

TUĞLU Ali, Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinde Başlama ve Bitim Tarihi, Vergi Dünyası, Eylül 2000.

TÜRKMEN Cüneyt, Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Dünyası, Aralık / 2013.

TÜRKMEN Fisun, Dönem Sonunda Kdv Yönünden Özellik Taşıyan Hususlar, Vergi DÜNYASI, Aralık / 2014.

YILDIRIM Mehmet, VUK'un 153/A Maddesi Göre Teminat Uygulaması ve Kapsamı, E – Yaklaşım, Haziran / 2014.

YILMAZ Nihat, Ortaklara Borç Para Verilmesinin Vergisel Yönden İncelenmesi-1, Yaklaşım Dergisi. - Aralık - 2010.

ZENGİN Emre, Dönem Sonu Emtia Değerlemeleri, Yaklaşım, Aralık / 2014.

Maliye Bakanlığı, Kanun, Tebliğ, Yönetmelik ve Özelgeler

