



T Ü R M O B

**TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ**
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2015 KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

2015 KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

TÜRMOB YAYINLARI - 484

Yayıncı : MU-DEN A.Ş.
Muhasebe Denetim Basın Yayın A.Ş.
Şehit Göneneç Sk. No:28/3 Anıttepe/ANKARA
Tel : (0.312) 230 04 51
www.mu-den.com.tr

Yayıncı Sertifika No: 24514

1. Baskı : Nisan 2016

Dizgi - Düzenleme
Tuncay TEKYILDIZ

Baskı :
Ziraat Gurup Matbaacılık A.Ş.
İstanbul Yolu Trafo Karşısı Varlık/ANKARA
Tel: (0.312) 384 73 44

Matbaa Sertifika No : 14429

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu gereğince bu kitabın bütün hakları saklıdır.
Kitabın tamamı veya bir kısmı sahibinin yazılı izni olmadan basılamaz, kopyası çıkarılamaz, fotokopisi
alınmaz veya kopya anlamı taşıyabilecek hiçbir işlem yapılamaz.

Kitabın yayın hakkı TÜRMOB'a aittir.
Kaynak gösterilmeden bir bölümü veya tamamı kullanılamaz, alıntı yapılamaz.

ÖNSÖZ

Kurumlar vergisinin kapsamına, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları girmektedir.

1949 yılında çıkarılan Kurumlar Vergisi Kanunu yapılan değişikliklere rağmen halen yapısını korumaktadır. 2006 yılında yürürlüğe giren 5422 sayılı Kurumlar vergisi Kanunu temel düzenlemeye yenilikler ve değişiklikler getirmiştir. Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırma gibi önemli düzenlemeleri de vergi sistemimize kazandırmıştır.

Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergileri düzenleyen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin tek bir kanun haline getirilmesine yönelik çalışmalar devam ediyor. Bu düzenleme gerçekleştiği takdirde bir çok mükerrer düzenleme de ortadan kalkmış olacak.

Sizlerin istifadesine sunmuş olduğumuz 2015 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Rehberi, Kurumlar Vergisinin uygulanması ve beyanı konusunda meslektaşlarımıza yardımcı olmak ve kılavuz görevi görmesi amacıyla hazırlanmıştır.

Meslektaşlarımızın uygulamada yardımcı olacağına inandığımız kitap, özellikle bazı bilgi, oran ve uygulamalara kolay ulaşımı sağlayacak şekilde dizayn edilmeye çalışıldı.

TÜRMOB, bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları ve bilgiye kolay erişmelerini sağlayacak birçok çalışma gerçekleştirdi. Bir meslek örgütü olmanın gereği olan bu gayret ve çabalarımız devam edecektir.

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

Nail SANLI
TÜRMOB Genel Başkanı

İÇİNDEKİLER

1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ	1
2. TAM VE DAR MÜKELLEFİYET	2
3. MUAFLIKLAR	3
4. İSTİSNALAR.....	7
4.1. İştirak Kazançları İstisnası	8
4.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası.....	10
4.2.1. İştirak Edilen Kurumun Anonim veya Limited Şirket Niteliğinde Bir Kurum Olması	11
4.2.2. İştirak Edilen Kurumun Kanuni ve İş Merkezinin Türkiye’de Bulunmaması	11
4.2.3. İştirak Payını Elinde Tutan Kurumun Yurt Dışı İştirakin Ödenmiş Sermayesinin En Az % 10’una Sahip Olması	11
4.2.4. İştirak Kazancının Elde Edildiği Tarih İtibarıyla, İştirak Payının Kesintisiz Olarak En Az Bir Yıl Süre ile Elde Tutulması.....	11
4.2.5. Yurt Dışı İştirak Kazancının İştirak Edilen Kurumun Faaliyette Bulunduğu Ülke Vergi Kanunları Uyarınca En Az % 15 Oranında Gelir ve Kurumlar Vergisi Benzeri Toplam Vergi Yükü Taşınması	12
4.2.6. İştirak Kazancının Elde Edildiği Hesap Dönemine İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi Gereken Tarihe Kadar Türkiye’ye Transfer Edilmesi.....	15
4.2.7. Yurt Dışındaki İnşaat İşlerinin Yapılabilmesi İçin İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna Uygulaması	16
4.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna.....	16
4.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası	18

4.5. Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna	19
4.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası.....	20
4.6.1. İstisnadan Yararlanacak Olanlar.....	21
4.6.2. İstisnanın Uygulanmasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler.....	21
4.6.2.1. Taşınmazlar	21
4.6.2.2. İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri	23
4.6.2.3. Rüçhan Hakları	24
4.6.3. İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar	24
4.6.3.1. İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulma	24
4.6.3.1.1. Bedelsiz Olarak veya Rüçhan Hakkı Kullanılmak Suretiyle Elde Edilen Hisse Senetlerinde İktisap Tarihi	25
4.6.3.1.2. Devir ve Bölünme Hallerinde İktisap Tarihi	25
4.6.3.1.3. İnşa Halindeki Binalarda 2 Yıllık Sürenin Tespiti.....	25
4.6.3.1.4. Aynı Kuruma Ait İştirak Hisselerinin İktisabında 2 Yıllık Sürenin Tespiti	26
4.6.3.2. Satış Kazancının Fon Hesabında Tutulması ve Satış Bedelinin İki Yıl İçerisinde Tahsil Edilmesi	26
4.6.3.3. Fon Hesabında Tutulan Kazançların İşletmeden Çekilmemesi..	28
4.6.3.4. Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti ile Uğraşılması	29
4.6.3.4.1. Kooperatiflerin Durumu	31
4.6.3.4.2. Holding Şirketlerin Durumu.....	31
4.6.3.5. Diğer Hususlar.....	32
4.6.3.5.1. Taşınmazlar ile İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Devir ve Temlik, Trampası ve Kamulaştırılması	32
4.6.3.5.2. Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satışı Öngörülen Taşınmazların Durumu	33
4.6.3.5.3. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançların Durumu	33
4.6.3.5.4. Grup Şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu	34

4.6.3.5.5. Satılan Taşınmazlar ile İştirak Hisselerinin Yerine Aynı Mahiyette İktisadi Kıymet Alınması	34
4.6.3.5.6. Kazancın Hesaplanması, Kur Farkı ve Vade Farklarının Durumu.....	34
4.7. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna.....	35
4.7.1. Bankalara Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bunların Kefillerine ve İpotek Verenlere Tanınan İstisna	36
4.7.2. Bankalara Tanınan İstisna Uygulaması	37
4.8. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası	38
4.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna	38
4.9.1. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, İşin Tamamlanmasından Sonra Ödenen Faiz ve Kur Farklarının Durumu ...	41
4.9.2. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi	41
4.9.3. Geçici Olarak İhraç Edilen Makine ve Teçhizatın Türkiye'ye İthalinde Değerleme.....	42
4.9.4. Türkiye'deki Merkez Genel Giderlerinden Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerine Pay Verilmesi	42
4.9.5. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç veya Hasılatın Türkiye'ye Döviz Olarak Getirilmesi Halinde Doğacak Kur Farklarının Durumu..	42
4.9.5.1. Yurt Dışında Tamamlanmış İşlere İlişkin Kazançların Türkiye'ye Getirilmesi Halinde Kur Farklarının Durumu	42
4.9.5.2. Yurt Dışında Devam Etmekte Olan İşlere İlişkin Hasılatın Türkiye'ye Getirilmesi Halinde Kur Farklarının Durumu	43
4.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna.....	43
4.10.1. İstisnanın Kapsamı	43
4.10.2. Yararlanma Koşulları	45

4.10.2.1. Eğitim-Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna.....	45
4.10.2.2. Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna	45
4.10.3. İstisnanın Süresi.....	46
4.10.4. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması	46
4.10.5. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi..	47
4.11. Risturn İstisnası	47
4.11.1. Yönetim Gideri Karşılığı Olarak Ödenen Paralardan Harcanmayarak Ortaklara Dağıtılan Kısımlar	47
4.11.2. Tüketim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası	48
4.11.3. Üretim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası.....	48
4.11.4. Kredi Kooperatiflerinde Risturn İstisnası.....	48
4.11.5. Tarımsal Üretici Birliklerinde Risturn İstinası	48
4.11.6. Diğer Hususlar	49
4.12. Yabancı Fon Kazançlarının ve Bu Fonların Portföy Yöneticiliğini Yapan Şirketlerin Vergisel Durumu	49
4.12.1. Yabancı Fonların Kazançlarına İlişkin Düzenlemeler ve Uygulama.....	50
4.12.1.1. Uygulamanın Şartları.....	51
4.12.1.1.1. Fon Adına Tesis Edilen İşlemlerin Portföy Yöneticisi Şirketin Mutat Faaliyetleri Arasında Yer Alması.....	51
4.12.1.1.2. Yabancı Fon ile Portföy Yöneticisi Şirket Arasındaki İlişkinin Bağımsız Olarak Faaliyet Gösteren Kişilerdeki Gibi Olması ..	51
4.12.1.1.3. Portföy Yöneticiliği Hizmeti Karşılığı Alınacak Bedelin Emsale Uygun Olması ve Transfer Fiyatlandırması Raporu Verilmesi ..	51
4.12.1.1.4. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fon Üzerindeki Hak Sahipliği Oranının %20'yi Aşmaması	52
4.12.1.2. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fondan Elde Ettiği Kazançlar	52
4.12.1.3. Fonun Katılımcı ve Kurucuları Arasında Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bulunan Tam Mükellef Gerçek Kişi veya Kurumlara İlişkin Bildirim.....	52

4.13. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna.....	53
4.13.1. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazanç ve İratların Kapsamı.....	53
4.13.2. İstisnadan Yararlanacak Olanlar.....	54
4.13.3. İstisnadan Yararlanma Şartları	55
4.13.3.1. Buluşlara İlişkin Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Türkiye’de Gerçekleştirilmesi.....	55
4.13.3.2. İncelemeli Sistemle Patent veya Olumlu Araştırma Raporu Sonucunda Faydalı Model Belgesi Alınması	55
4.13.3.3. İstisna Uygulamasından Yararlanacak Kişilerden Olunması....	56
4.13.3.3.1. İstisnadan Yararlanacak Kişilerin 551 Sayılı KHK’da Belirtilen Nitelikleri Taşınması	56
4.13.3.3.2. Patent veya Faydalı Model Belgesi Üzerinde Tekel Niteliğinde Özel Bir Ruhsata Sahip Olunması	56
4.13.3.4. Değerleme Raporu Düzenlenmesi	57
4.13.3.5. Patent veya Faydalı Model Belgesi İçin Sağlanan Koruma Süresinin Aşılmamış Olması	57
4.13.4. İstisna Uygulaması.....	58
4.13.4.1. Değer Tespiti Ve Değerleme Raporunun Düzenlenmesi.....	58
4.13.4.1.1. Değer Tespiti.....	58
4.13.4.1.2. Değerleme Raporunun Düzenlenmesi.....	60
4.13.4.2. İstisna Kazancın Tespiti.....	61
4.13.4.2.1. Buluşun Üretim Sürecinde Kullanılması Halinde Kazancın Tespiti.....	65
4.13.4.3. Tevkifat Uygulaması	66
4.13.5. Diğer Hususlar	67
4.13.5.1. 01/01/2015 Tarihinden Önce Tescil Edilmiş Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşların Durumu	67
4.13.5.2. Sınai Mülkiyet Hakkının Devredilmesi, Satılması veya Kiralanması İşlemlerinin Tescili	68

4.13.5.3. Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Bir Kısımının veya Tamamının Yurt Dışında Gerçekleştirilmesi	68
4.13.5.4. Patent veya Faydalı Model Belgesinin Geriye Dönük Olarak Hükümsüz Sayılması	69
4.13.5.5. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu	69
4.13.5.6. İstisna Uygulamalarında Tercih.....	70
4.13.5.7. Katma Değer Vergisi İstisnası	71
4.14. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar	71
4.14.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna	72
4.14.1.1. Yasal Düzenleme ve İstisnanın Kapsamı	72
4.14.1.2. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti.....	73
4.14.1.3. Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı	74
4.14.1.4. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması.....	74
4.14.1.5. İhtiyaç Fazlası Malzemenin Satılması Halinde İstisna Uygulaması	74
4.14.1.6. Time-Charter İşletmeciliği.....	74
4.14.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan İstisna.....	75
4.14.2.1. Yasal Düzenleme	75
4.14.2.2. Yazılım ve AR-GE Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı.....	76
4.14.2.2.1. İstisna Kapsamına Giren Faaliyetler	77
4.14.2.2.2. Bölgede Faaliyete Geçilmeden Önce Başlatılmış Projelerden Sağlanan Kazançların İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği.....	77
4.14.2.3. Yönetici Şirketlerin Yararlanabilecekleri İstisnanın Kapsamı..	78
4.14.2.4. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti	78
4.14.2.5. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı.....	79
4.14.2.6. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması	79
4.14.2.7. İstisna Uygulamasında Süre	79

4.14.2.8. Bölgedeki İşyeri Kiralamalarında Gelir Vergisi Kesintisi.....	80
4.14.2.9. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği Hükümlerine Göre Bildirim ve Beyanın Yapılması Gereken Yer	80
4.14.3. Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası.....	81
4.14.3.1. Yasal Düzenleme.....	81
4.14.3.2. Geçiş Döneminde Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı.....	83
4.14.3.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti	84
4.14.3.4. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımını	85
4.14.3.5. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu	85
4.14.3.5.1. Kâr Paylarının Dağıtılması Halinde Vergi Kesintisi	86
4.14.3.5.2. Mevduat Faizi ve Repo Gelirinde Vergi Kesintisi	86
4.14.3.5.3. Muhtasar Beyanname Verilmesi	86
4.14.3.6. İstisna Uygulamasında Süre.....	87
4.14.3.7. İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna	87
4.14.3.7.1. Genel Olarak.....	87
4.14.3.7.2 İstisna Kapsamındaki Fason İmalat	88
4.14.3.8. Diğer Hususlar	89
4.14.3.8.1. Defter ve Belge Düzeni	89
4.14.3.8.2. Serbest Bölgelerde Gerçekleşen Birleşme ve Devir Hallerinde İstisna Uygulaması	90
4.14.3.8.3. Faaliyet Ruhsatlarında Belirtilen Sürenin Uzatılması	90
4.14.3.8.4. Gelir Vergisi, Damga Vergisi ve Harç İstisnası.....	91
4.14.4. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar.....	91
4.14.5. Elektrik Piyasası Kanunu Kapsamında İstisna	92
4.14.6. Araştırma Altyapılarının Kurumlar Vergisi İstisnası	92
4.15. Yatırım İndirimi	92

4.15.1. 31/12/2005 Tarihi İtibarıyla Mevcut Olup Devreden Yatırım İndirimi İstisnası Tutarları	94
4.15.2. 24/04/2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar	94
4.15.3. GVK'nın Mülga 19'uncu Maddesi Kapsamında Yapılan Yatırımlar	94
4.15.4. 01/01/2006 – 08/04/2006 Tarihleri Arasında Yeni Başlamış Yatırımlar.....	95
4.15.5. Endeksleme.....	95
4.15.6. Yatırım İndirimi İstisnasında Uygulama.....	96
4.16. İstisnalarla İlgili Önemli Hususlar.....	96
5. SAFİ KURUM KAZANCI.....	97
5.1. Safi Kurum Kazancının Tespiti.....	97
5.2. İndirilecek Giderler.....	98
5.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler	98
5.2.1.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler	98
5.2.1.1.1. Götürü Gider Uygulaması	99
5.2.1.2. Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İlaşe (Yemek) ve İbate (Barınma) Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri, Emekli Aidatı ve Demirbaş Olarak Verilen Giyim Eşyası.....	101
5.2.1.2.1. Yemek Giderleri.....	101
5.2.1.2.2. Barınma Giderleri.....	102
5.2.1.2.3. Tedavi İlaç Giderleri	102
5.2.1.2.4. Emekli Aidatı ve Sigorta Primleri.....	103
5.2.1.3. İşle İlgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye veya İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar	103
5.2.1.4. İşle İlgili ve Yapılan İşin Önemi ve Genişliği İle Orantılı Seyahat ve İkamet Giderleri (Seyahat Maksadının Gerektirdiği Süreyle Sınırlı Olmak Şartıyla).....	104

5.2.1.5. Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmeye Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri.....	104
5.2.1.6. İşletme ile İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar ve Kaydiyeler Gibi Aynı Vergi, Resim ve Harçlar	105
5.2.1.7. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar.....	106
5.2.1.8. İşverenlerce Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar.....	106
5.2.1.9. İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları.....	107
5.2.1.10. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedeli	107
5.2.1.11. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar.....	108
5.2.1.12. Banka Kredi Borçları Nedeniyle Tahakkuk Etmiş, Ancak Henüz Ödenmemiş Faizlerin Gider Yazılması.....	109
5.2.2. Menkul Kıymet İhraç Giderleri	109
5.2.3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri.....	109
5.2.4. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri.....	110
5.2.5. Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bilanço Gününde Hükümü Devam Eden Sigorta Sözleşmelerine Ait Karşılıklar	110
5.2.6. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı	111
5.2.7. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları.....	111
5.2.8. Kurum Çalışanlarına Ödenen Temettü İkramesi.....	111
5.3. İndirilemeyecek Giderler.....	112
5.3.1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler.....	112

5.3.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları Ve Benzeri Giderler	112
5.3.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar	112
5.3.4. Ayrılan Yedek Akçeler	112
5.3.5. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında İhracından Doğan Zararlar.....	113
5.3.6. Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri	113
5.3.7. Suçtan Kaynaklanan Maddi ve Manevi Tazminat Giderleri.....	113
5.3.8. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar	113
5.3.9. Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderlerinin % 50'si	113
5.3.10. İşletmede Kullanılan Yabancı Kaynaklara İlişkin Faiz, Komisyon, Vade Farkı, Kâr Payı, Kur Farkı ve Benzeri Adlar Altında Yapılan Gider ve Maliyet Unsurları Toplamının %10'unu Aşmamak Üzere Bakanlar Kurulunca Kararlaştırılan Kısmı.....	114
5.3.11. Kanunen Yasaklanmış Fiiller Nedeniyle Katlanılan Giderler ...	114
5.3.12. Dar Mükellef Kurumların Ana Merkeze veya Türkiye Dışındaki Şubelerine Yaptıkları Bazı Ödemeler.....	115
5.3.13. Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri.....	115
6. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ	115
6.1. Örtülü Sermaye	115
6.1.1. Örtülü Sermaye Kavramı Ve Borç/Öz Sermaye Oranı	115
6.1.2. Örtülü Sermaye Tutarı	117
6.1.3. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar.....	117
6.1.4. Örtülü Sermaye Uygulamasında Kur Farkı Gelirlerinin Durumu	118
6.1.5. Örtülü Sermaye Üzerinden Yapılan Ödemeler veya Hesaplanan Tutarların Kâr Payı Sayılması ve Yapılacak Düzeltme İşlemleri.....	118

6.1.5.1. Borç Veren Tam Mükellef Kurum Olması.....	118
6.1.5.2. Borç Veren Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması.....	119
6.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	121
6.2.1. Kapsam.....	121
6.2.2. İlişkili Kişi Kavramı.....	121
6.2.3. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	122
6.2.4. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler.....	122
6.2.5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları.....	125
6.2.6. Mükelleflerden İstenecek Belgeler.....	126
6.2.7. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri.....	129
6.2.8. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı.....	130
6.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı.....	130
6.4. Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi.....	133
7. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK İNDİRİMLER.....	133
7.1. Zarar Mahsubu.....	133
7.1.1. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu.....	133
7.1.2. Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararlar.....	134
7.2. Diğer İndirimler.....	136
7.2.1. AR-GE İndirimi.....	136
7.2.1.1. AR-GE Faaliyetinin Tanımı ve Kapsamı.....	137
7.2.1.2. AR-GE Faaliyetinin Sınırı.....	138
7.2.1.3. AR-GE Harcamaları.....	139
7.2.1.4. AR-GE Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi.....	139
7.2.1.5. AR-GE İndiriminin Uygulanması.....	140
7.2.1.6. Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri.....	141
7.2.1.7. Diğer Hususlar.....	141

7.2.1.7.1. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler.....	141
7.2.1.7.2. Mükelleflerden İstenecek Belgeler ve Diğer Hususlar.....	142
7.2.1.7.3. Projenin AR-GE Projesi Olarak Değerlendirilmemesinin Sonuçları	143
7.2.1.7.4. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu.....	143
7.2.1.7.5. Diğer Kurumlardan Sağlanan AR-GE Destekleri.....	143
7.2.1.7.6. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde ve Serbest Bölgelerde Yapılan AR-GE Harcamaları.....	144
7.2.1.7.7. AR-GE İndirimi Uygulamasına İlişkin Örnek	144
7.2.2. Sponsorluk Harcamaları.....	146
7.2.3. Bağış ve Yardımlar.....	150
7.2.3.1. Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar	151
7.2.3.2. Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar	151
7.2.3.2.1. Kapsam	152
7.2.3.2.2. Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar	152
7.2.3.2.3. Kapsam Dışında Kalan Bağış ve Yardımlar.....	153
7.2.3.2.4. Bağış ve Yardımın Belgelendirilmesi.....	154
7.2.3.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar	155
7.2.3.4. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar.....	157
7.2.3.5. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış veya Yardımlar	157
7.2.3.6. Girişim Sermayesi Fonu İndirimi.....	157
7.2.3.6.1. İndirim Şartları.....	157
7.2.3.6.2. İndirim Tutarının Hesaplanması.....	158
7.2.3.6.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi	159
7.2.3.7. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmet Kazançlarına İlişkin İndirim.....	160
7.2.3.7.1. İndirim Kapsamındaki Hizmetler	160
7.2.3.7.2. İndirimden Faydalanabilecek Şirketlerin Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konusu	161

7.2.3.7.3. Hizmetin, Türkiye’den Münhasıran Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum İçin Yapılmış Olması	162
7.2.3.7.4. Faturanın Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum Adına Düzenlenmesi	162
7.2.3.7.5. Türkiye’den Verilen, Mimarlık, Mühendislik, Tasarım, Yazılım, Tıbbi Raporlama, Muhasebe Kaydı Tutma, Çağrı Merkezi Ve Veri Saklama Hizmetlerinden Yurt Dışında Yararlanılması	162
7.2.3.7.6. İlgili Bakanlığın İzin ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim Ve Sağlık Hizmetlerinin Yararlanıcısının Yurt Dışında Olması	162
7.2.3.7.7. İndirim Tutarının Tespiti	163
7.2.3.7.8. Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi	163
7.2.3.7.9. İlgili Bakanlığın İzni Ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim ve Belgeler	164
7.2.3.7.10. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler	164
7.2.3.8. Korumalı İşyeri İndirimi	164
7.2.3.9. Sermaye Artırımında İndirim	165
7.2.3.9.1. İndirimin Kapsamı	166
7.2.3.9.2. İndirimden Yararlanacak Olanlar	168
7.2.3.9.3. İndirim Uygulaması	168
7.2.3.9.4. Sermaye Artırımının Tescili ve Artırılan Tutarın Şirketin Banka Hesabına Yatırılması	169
7.2.3.9.5. Her Bir Hesap Dönemi İçin Ayrı Ayrı Yararlanma	172
7.2.3.9.6. Kazanç Yetersizliği Nedeniyle İndirim Konusu Edilemeyen Tutarın Sonraki Dönemlere Devri	172
7.2.3.9.7. Sermaye Azaltımı	173
7.2.3.9.8. İndirim Uygulamasına İlişkin Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki ve İndirim Oranları	175
7.2.3.9.9. İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar	177
7.2.3.9.10. Diğer Hususlar	180

7.2.3.10. Diğer Kanunlarda Yer Alan Bağış ve Yardımlar	181
7.2.3.10.1. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar ...	181
7.2.3.10.2. Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair 7269 Sayılı Kanuna Göre Afet Felaketzedelerine Yapılacak Bağış ve Yardımlar ...	182
7.2.3.10.3. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Hakkındaki 2828 Sayılı Kanuna Göre Bu Kuruma ve Kuruluşlara Yapılan Bağış ve Yardımlar	182
7.2.3.10.4. Üniversitelere ve Yüksek Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağışlar	183
7.2.3.10.5. 222 Sayılı İlköğretim Kanununa Göre İlköğretim Kurumlarına Yapılan Bağış ve Yardımlar	183
7.2.3.10.6. Türkiye Bilimsel Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) Yapılan Bağışlar	184
7.2.3.10.7. Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumu Kanununa Göre Yapılan Bağışlar	184
7.2.3.10.8. 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları	184
7.2.3.10.9. 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar	185
7.2.3.10.10. 4954 Sayılı Türkiye Adalet Akademisi Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar	185
7.2.3.10.11. 3388 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar	185
7.2.3.11. Ayın Olarak Yapılan Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu	186
8. BEYAN ESASI	188

9. TAM MÜKELLEFLER KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİ.....	189
9.1. Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar	190
9.2. Vergi Kesintisi Oranına İlişkin Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki.....	191
9.3. Vergi Kesintisine Tabi Tutulacak Kazanç ve İratlar	191
9.3.1. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerine İlişkin Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri.....	191
9.3.1.1. Konsorsiyum Olarak Yapılan İşlere İlişkin Ödemelerin Durumu	192
9.3.2. Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri	194
9.3.2.1. Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri	194
9.3.2.2. Dernek veya Vakıflara Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri	195
9.3.2.3. Diğer Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri	195
9.3.2.4. Devlete, Özel İdarelere, Belediyelere ve Köylere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri	196
9.3.3. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 Tarihli ve 4749 Sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna Göre Kurulan Varlık Kiralama Şirketleri ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetler ve Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Sağlanan Gelirler	196
9.3.3.1. Döviz Cinsinden Yahut Döviz, Altına veya Başka Bir Değere Endeksli Menkul Kıymetlerin İtfası Sırasında Oluşan Değer Artışlarında Vergi Kesintisi	197

9.3.3.2. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna Göre Kurulan Varlık Kiralama Şirketleri ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan Menkul Kıymetler ve Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Sağlanan Gelirlerin Kurumlar Vergisine Tabi Olmayan veya Kurumlar Vergisinden Muaf Olanlar Tarafından Elde Edilmesi Halinde Vergi Kesintisi Uygulaması	198
9.3.4. Mevduat Faizleri.....	198
9.3.5. Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları.....	199
9.3.6. Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığında Ödenen Kâr Payları.....	199
9.3.7. Repo Gelirleri	200
9.3.8. Şans Oyunlarını Düzenleyenler Tarafından Bunların Bayilerine veya Aracılarına Ödenen Komisyon, Prim ve Benzeri Ödemeler Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi	201
9.3.9. Vergiden Muaf Olan Kurumlara Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi.....	201
9.3.10. Fon ve Yatırım Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi	201
9.3.10.1. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi	203
9.3.10.2. Portföyü Türkiye’de kurulu Borsalarda İşlem Gören Altın ve Kıymetli Madenlere Dayalı Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi.....	203
9.3.10.3. Girişim Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi	204
9.3.10.4. Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi	204
9.3.10.5. Emeklilik Yatırım Fonlarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi	204

9.3.10.6. Konut Finansmanı Fonları ve Varlık Finansmanı Fonlarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi	204
9.4. Vergi Kesintilerine İlişkin Beyannamenin Verilme Yeri ve Zamanı.....	205
9.5. Diğer Hususlar.....	205
9.6. Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi	206
9.6.1. Genel Açıklama	206
9.6.2. GVK'nın Geçici 62'nci Maddesi Uygulaması	208
9.6.3. Kâr Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenememesi Durumunda Vergi Kesintisi Uygulaması	210
9.6.4. İstisna Kazançların Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu	214
9.6.5. Avans Kâr Payı Dağıtımı.....	214
10. KURUMLAR VERGİSİNİN TARHI VE ÖDENMESİ	215
11. DAR MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ....	216
11.1. Safi Kurum Kazancı	216
11.1.1. Kurum Kazancının Tespiti	216
11.1.2. Kurum Kazancını Oluşturan Kazanç ve İratlar	217
11.1.2.1. Ticari Kazançlar	218
11.1.2.2. Zirai İşletmelerden Elde Edilen Kazançlar	219
11.1.2.3. Serbest Meslek Kazançları.....	219
11.1.2.4. Taşınır ve Taşınmazlar ile Hakların Türkiye'de Kıralanmasından Elde Edilen İratlar	220
11.1.2.5. Türkiye'de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları	221
11.1.2.6. Türkiye'de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar	221
11.1.3. Dar Mükellef Kurum Kazancının Tespitinde Ayrıca İndirilemeyecek Giderler	222
11.1.4. Dar Mükellefiyette Örtülü Sermaye Uygulaması.....	223
11.1.5. Dar Mükellefiyette Tasfiye ve Kısmi Bölünmeye İlişkin Uygulama	223

11.2. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti.....	223
11.3. Dar Mükellefiyette Beyan.....	224
11.4. Özel Beyan	225
11.5. Beyanname Verilmeyecek Haller	226
11.6. Verginin Tarhı ve Ödenmesi.....	227
11.7. Vergi Kesintisi.....	228
11.7.1. Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar	228
11.7.2. Vergi Kesintisi Uygulamasına İlişkin Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki	229
11.7.3. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye’de Bulunan İşyeri veya Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilen Kazanç ve İratlarda Vergi Kesintisi	229
11.7.4. Vergi Kesintisine Tabi Kazanç ve İratlar	231
11.7.4.1. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile Uğraşan Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Hakediş Ödemeleri.....	232
11.7.4.2. Serbest Meslek Kazançları.....	233
11.7.4.3. Gayrimenkul Sermaye İratları	233
11.7.4.4. Menkul Sermaye İratları	233
11.7.4.5. Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temliki	236
11.7.4.6. Dar Mükellef Kurumlara veya Kurumlar Vergisinden Muaf Dar Mükelleflere Dağıtılan Kâr Payları	236
11.7.4.7. Yurt Dışı İştirak Kazançları Üzerinden Dar Mükellef Kurumlara Dağıtılan Kâr Payları.....	237
11.7.4.8. Sergi ve Panayır Kazançları	237
11.7.4.9. Yıllık veya Özel Beyanname Veren Dar Mükellef Kurumların Menkul Sermaye İradı Sayılan Kazançlarından Ana Merkeze Aktarılan Tutarlar.....	238
11.7.4.10. Dar Mükellef Kurumlarca Yapılan Türev İşlemlerde Vergi Kesintisi	238
11.7.4.10.1. Forward İşlemleri.....	238
11.7.4.10.2. Swap İşlemleri	238

11.7.4.10.3. Opsiyon Sözleşmeleri ve Opsiyon Primi	239
11.7.4.10.4. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası İşlemleri	240
11.7.4.10.5. Aracı Kuruluş Varantları	240
11.7.4.11. Bakanlar Kurulunca Belirlenecek Ülkelerde Yerleşik Olan veya Faaliyette Bulunan Kurumlara Yapılacak Her Türlü Ödemeler ...	240
11.7.5. Beyan Serbestisi	241
11.7.6. Diğer Hususlar.....	241
12. KURUMLAR VERGİSİ ORANI VE GEÇİCİ VERGİ.....	242
12.1. Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi Uygulaması.....	242
12.2. İndirimli Kurumlar Vergisi.....	243
12.3. Tekstil, Konfeksiyon ve Hazır Giyim, Deri ve Deri Mamulleri Sektörlerine Taşınma Desteği	248
13. KURUMLAR VERGİSİNDE MAHSUP VE İADELER	249
13.1. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu	249
13.1.1. Mahsup İmkânı	249
13.1.2. Mahsup Süresi	249
13.1.3. Mahsup Edilebilecek Yurt Dışı Vergilerin Sınırı	250
13.1.4. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Ödediği Vergiler	250
13.1.5. Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edilen Kâr Payları Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu	251
13.1.6. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu	252
13.1.7. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Tevsiki.....	252
13.2. Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu.....	253
13.2.1. Vergi Mahsubu.....	253
13.2.2. Fonlar ve Yatırım Ortaklıkları Bünyesinde Kesilen Verginin, Söz Konusu Kurumlardan Kâr Payı Alanlarca Mahsubu	254
13.2.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Üzerinden Kesilen Vergilerin Mahsubu.....	254

13.2.4. Kesilen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu	255
13.2.5. Fonların ve Yatırım Ortaklıklarının Gelirleri Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu	255
13.2.6. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin, Yurt İçinde Ödenen Vergilerin ve Geçici Verginin Mahsup Sırası	256
13.2.7. Değerleme İşlemlerinden Doğan Kazanca İsbet Eden Vergi Kesintilerinin Mahsubu.....	257
13.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin İadesi.....	257
13.3.1. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsuben İadesi.....	258
13.3.2. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Nakden İadesi	258
13.3.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu.....	260
13.4. Geçici Verginin Mahsuben ve Nakden İadesi	261
13.5. İade Talepleri Başvuru Şekli	262
14. TASFİYE, BİRLEŞME, DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ	263
14.1. Tasfiye.....	263
14.2. Birleşme	264
14.3. Devir.....	264
14.4.1. Tam Bölünme.....	265
14.4.2. Kısmi Bölünme	265
14.5. Hisse Değişimi	266
15. BEYANNAMELERİN İMZALATILMASI VE YATIRIM İNDİRİMİ, KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI VE TAM TASDİK RAPORLARININ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI VASITASIYLA VERGİ DAİRELERİNE TESLİMİ.....	266
16. UYGULAMA ÖRNEĞİ	269

KISALTMALAR

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

1. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ

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

- a) **Sermaye Şirketleri:** 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit Şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye Őirketidir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye Şirketi sayılır.
- b) **Kooperatifler:** 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.
- c) **İktisadî kamu kuruluşları:** Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diŐer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sına  ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluŐudur. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, sermaye Şirketi ve kooperatifler dışında kalan ticarî, sına  ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.
-  ) **Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler:** Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sına  ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî iŐletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece

maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

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

Kurumlar vergisi uygulamasında sendikalar dernek, cemaatler vakıf hükmündedir. Diğer taraftan Kanunun 4. maddesinde sayılan bazı kurumlar vergiden muaf tutulmuşlardır. Ayrıca bazı kurum kazançları Kanunun 5. maddesiyle vergiden istisna edilmiştir. Özel kanunlarla tanınan istisna ve muafiyetler de vardır (Örneğin; 4691 sayılı “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu”, 4490 sayılı “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu” gibi kanunlarda tanınan istisnalar).

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

5520 sayılı KVK’nın uygulamasıyla ilgili olarak **yayımlanan 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Tebliği**’nde çok ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur. Daha sonra çıkarılan 2-9 Seri No’lu Tebliğler yoluyla ise 1 No’lu Tebliğde değişiklikler ve ilaveler yapılmıştır. Aşağıda yer alan açıklamalarımızda 1 Seri No’lu Tebliğe yapılan atıflar söz konusu değişiklikleri de içerecek şekilde yapılmıştır.

2. TAM VE DAR MÜKELLEFIYET

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

Kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar **tam mükellef** olarak değerlendirilir. Tam mükelleflerin gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışın-

da elde ettikleri kazançlarının tamamı ticari kazanç (kurum kazancı) olarak Türkiye’de vergilendirilir.

Kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlar **dar mükellef** olarak değerlendirilir. Bu kurumlar sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir. Dar mükellefiyette kurum kazancı ise aşağıdaki gelirlerden oluşur:

- a) Türkiye’de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyun işyeri veya daimi temsilcisi olan yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşıyabilir kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.)
- b) Türkiye’de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar
- c) Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları
- ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar
- d) Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları
- e) Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar

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

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

3. MUAFLIKLAR

Muafiyet, vergiye tabi gerçek veya tüzel kişilerin verginin kapsamı dışında bırakılmasını ifade eder. Kurumlar vergisinden muaf olan Kurumların hangileri

olduğu KVK'nın 4'üncü maddesinde sayılmış olup; aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muafıdır:

a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.

b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar. (Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri bu muafiyeti ortadan kaldırmaz.)

c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlar.

d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler.

e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.

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

g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar

hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 3'üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar.

h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler.

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

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

2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,

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

i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.

j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 13'üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.

l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.

m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.).

n) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler.

o) 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri.

Öte yandan KVKna 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2'nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendiyle, 1/1/2008 - 31/12/2020 tarihleri arasında uygulanmak üzere, dernek veya vakıflarca elde edilen GVK'nın 94'üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67'nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır.

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

- Taşınmaz kira gelirlerinden,
- Menkul kıymet alım satım gelirlerinden,
- Menkul kıymetlerin elde tutulması ile itfasından elde edilen gelirlerden

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

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

KVK'ya 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2'nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendiyle de, 1/1/2008 - 31/12/2020 tarihleri arasında uygulanmak üzere, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır.

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

4. İSTİSNALAR

İstisna verginin konusuna giren bir işlemin vergilendirilmemesini ifade eder. Kurumlar vergisinden istisna kazançlar, Kanununun 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca, GVK'nın 19'uncu maddesinde (24.04.2003 tarihinden önce

GVK md. Ek:1-6'da) yer alan yatırım indirimi istisnası ile özel kanunlarda veya kurumların kuruluş kanunlarında yer alan istisnalar da mevcuttur.

4.1. İştirak Kazançları İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. Buna göre, kurumların;

- 1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
- 2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
- 3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

vergiden istisnadır.

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

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

İstisnanın genel özellikleri şunlardır:

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

- b) Kâr payını elde eden tam veya dar mükellef tüm kurumlar istisnadan yararlanır.
- c) Dar mükellef bir kurumdan kâr payı alanlar iştirak kazançları istisnasından yararlanamazlar.
- ç) İştirak kazancının; vergilendirilmiş, vergiden istisna edilmiş, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisine tabi tutulmuş olması istisna uygulamasına engel teşkil etmez.

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

- d) GVK'nın 75/3 maddesine göre, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları da menkul sermaye iradidir. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanır.
- e) İstisna uygulamasında, iştirak edilen tam mükellef kurum hisselerine hangi oranda sahip olduğunun veya bu kuruma belli bir süreyle iştirak edilmesinin önemi yoktur. Buna göre, istisnaya tabi olmanın şartları arasında süre veya oran sınırlaması bulunmamaktadır.
- f) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç olmak üzere diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.
- ğ) Tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef kurumlara ve Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden tevkifat yapılmaz.

4.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

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

İstisnadan yararlanabilmek için;

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

gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır. İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

İştirak kazançlarının, kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşınması gerekmektedir.

Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

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

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Kâr dağıtımı, geçmiş yıl kârlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için mükelleflerin, hangi yılın kazancını dağıtı- tıklarına 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 ha- linde, kazanca istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesap- lanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

Vergi yükünü, kurumlar vergisi beyannamesine göre şu şekilde formüle etmek mümkündür;

$$\frac{\text{Kurumlar vergisi} + \text{Kâr payı üzerinden hesaplanan gelir vergisi}}{\text{Ticari Bilanço kârı} - (\text{Varsa}) \text{ Geçmiş yıl zararı}}$$

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

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

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

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

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

Örnek 2: Yurt dışı iştirakin ticari bilançosuna göre oluşan kurum kazancının 90 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutarın 10 birim olması durumunda, vergiye tabi kazanç 100 birim olacaktır. Bu tutarın 50 birimlik bölümünün vergiden istisna edilmiş olması ve ilgili ülkedeki kurumlar vergisi oranının da %15 olması halinde, hesaplanacak kurumlar vergisi $[(100-50) \times \%15=]$ 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.

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

150.000 birim kazancı olan kurumun, ilgili yılda uygulanacak istisna kazancının bulunmaması ancak, 100.000 birim geçmiş yıl zararının bulunması durumunda tahakkuk eden vergi yine 50.000 birim matrah üzerinden 5.000 birim olacak, ancak bu durumda vergi yükü (5.000/50.000) %10 olacaktır.

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

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

İştirak kazançlarının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekmektedir. Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye’ye transfer edilmeyen kısmı istisnadan yararlanamayacaktır. Türkiye’ye bu süre içinde transfer edilmeyen yurt dışı iştirak kazançları, daha sonraki yıllarda Türkiye’ye transfer edilse dahi anılan istisnadan yararlanamayacaktır.

Örneğin, yabancı kurum tarafından 2006 yılı Şubat ayında kâr dağıtımı yapılması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye’de 2006 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 edilme-

si 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.

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

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

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

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

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, tam mükellef olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında 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.

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

Örneğin; Türkiye’de tam mükellef olan (A) A.Ş.’nin 13/1/2006 tarihi itibarıyla üç tam yıldır aktifinde bulunan ve aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %80’i tam mükellef olmayan (B), (C) ve (D) anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere 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:

- (B) Şirketinin sermayesi 500.000 TL, (A) A.Ş.’nin sermaye payı 250.000 TL,
- (C) Şirketinin sermayesi 200.000 TL, (A) A.Ş.’nin sermaye payı 100.000 TL,
- (D) Şirketinin sermayesi 1.000.000 TL, (A) A.Ş.’nin sermaye payı 50.000 TL’dir.

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

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

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

4.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

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

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

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

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

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

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

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

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

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (fon veya ortaklık portföyünde, döviz veya döviz endeksli kıymetlerin bulunması, istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmez),
- Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli maddelere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,

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

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

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

- Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ile altına dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar “Altın fonu veya ortaklığı”,
- Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar ise “Kıymetli madenler fonu veya ortaklığı”

olarak kabul edilecektir.

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

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

5520 sayılı Kanunun 5’nci maddesinin 1’inci fıkrasının (e) bendi uyarınca; Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

6111 sayılı Kanun’un 90’ıncı maddesiyle eklenen ve önce 6487 sayılı Kanun’la son olarak 02.08.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 6495 sayılı Kanun’la değişen parantez içi hüküm gereği, taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman

Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

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

4.6.1. İstisnadan Yararlanacak Olanlar

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

4.6.2. İstisnanın Uygulanmasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler

4.6.2.1. Taşınmazlar

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

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704’üncü maddesinde;

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

olarak sayılmıştır.

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

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

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

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir. Bütünleyici parça, Türk Medeni Kanununun 684'üncü maddesinde, "Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır." şeklinde tanımlanmıştır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir. Eklenti, Türk Medeni Kanununun 686'ncı maddesinde; "Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan

taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez.” şeklinde tanımlanmıştır.

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

Taşınmazlarla birlikte satışa konu olan ve o taşınmazın bütünleyici parçası sayılan şeylerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler bütünleyici parça niteliğinde değerlendirilemeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç, istisnadan yararlanamayacaktır.

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

4.6.2.2. İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri

Maddede yer alan “iştirak hisseleri” deyimini, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir.

Bunlar,

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

- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Kooperatiflere ait ortaklık payları

olarak sıralanabilir.

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

4.6.2.3. Rüçhan Hakları

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

4.6.3. İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar

4.6.3.1. İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulma

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

Örneğin; 2 Şubat 2013 tarihinde iktisap edilmiş ve aktife alınmış bir taşınmazın, 2 Şubat 2015 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

6111 sayılı Kanunla 25/2/2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere mevcut maddeye eklenen parantez içi hüküm gereği taşınmazların; kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışında, en az iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı aranmayacaktır.

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

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

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

4.6.3.1.2. Devir ve Bölünme Hallerinde İktisap Tarihi

KVK'nın 19'uncu ve 20'inci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.

4.6.3.1.3. İnşa Halindeki Binalarda 2 Yıllık Sürenin Tespiti

Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.

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

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

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

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

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi aranılacaktır.

Fon hesabına alınan kazanç tutarının mükelleflerce sermayeye ilavesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekil-

mesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler, vergi ziyası 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.

Örnek 1: 5 Mayıs 2015 tarihinde taşınmaz satışından 200.000 TL kazanç elde edilmiş ve bu kazanç tutarının %75'i olan 150.000 TL için 2015 yılı geçici vergi dönemlerinde ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılmıştır. İstisnadan yararlanan bu tutarın pasifte özel bir fon hesabına alınması ve fon hesabında bulunan bu tutarın 31/12/2020 tarihine kadar da sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılmaması veya işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75'i, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan 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 ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayabilecekleri kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri gerekmektedir.

Örnek 2: Maliyet bedeli 200.000 TL olan bir taşınmaz, 2012 yılında 1.000.000 TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2012 yılında 300.000 TL, 2013 yılında 300.000 TL, 2014 yılında 300.000 TL ve 2015 yılında 100.000

TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %75'ini ($800.000 \times \%75 = 600.000$ TL) 2012 yılı içinde özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2015 yılında tahsil edilen 100.000 TL'ye isabet eden $[(100.000 \times \%80) \times \%75=]$ 60.000 TL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 60.000 TL nedeniyle 2012 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyasına uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2012 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 800.000 TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının $[(900.000 \times \%80) \times \%75=]$ 540.000 TL olarak uygulanması halinde, vergi ziyasının varlığından bahsedilemeyecektir.

4.6.3.3. Fon Hesabında Tutulan Kazançların İşletmeden Çekilmemesi

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

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

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amacın olamayacağı açıktır. Bu nedenle, istisna uygulamasında satışın yapıldığı yılı

izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

Örnek 1: Kurum (A)'nın iki yıldan uzun süre aktifinde bulunan taşınmazı 15/10/2011 tarihinde satılmış, satış sonrası oluşan kazancın %75'i de bir fon hesabına alınmıştır. İstisnadan yararlanılabilmesi için söz konusu hesapta bulunan tutarın 31/12/2016 tarihinden önce fon hesabından çekilmemesi ve aynı şekilde bu tarihten önce de işletmenin tasfiyeye girmemiş olması gerekmektedir.

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

Örnek 2: Kurum (A) iki yıldan uzun süre aktifinde bulunan taşınmazı 5/10/2011 tarihinde satmış ve satıştan doğan kazancın %75'i istisna uygulamasına konu edilmiştir. Kurum (A) tarafından özel bir fon hesabına alınan kazanç, 31/12/2016 tarihinden önce başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilemeyecek veya işletmeden çekilemeyecek ya da dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilemeyecektir. Aynı şekilde bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmemiş olması da gerekmektedir.

Kurum (A)'nın 20/6/2014 tarihinde Kurum (B) ile devir suretiyle birleşmesi halinde fon hesabı, mukayyet değeri ile Kurum (B)'ye devredileceğinden, Kurum (A) bünyesinde yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Kurum (B) tarafından söz konusu fon hesabının 31/12/2016 tarihinden önce sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya kurumun tasfiyeye girmesi halinde bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

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

4.6.3.4. Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti ile Uğraşılması

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların

bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

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

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

Örnek 1: Bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu bir binayı, en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazanç için istisna uygulanabilecektir. Şirketin satmak amacıyla inşa etmiş olduğu veya satın aldığı binaların satışından elde ettiği kazançlar için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

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

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

Örnek 4: Esas faaliyeti taşınmaz ticareti ve kiralanması olmayan bir şirketin, atıl olarak durmakta olan bir taşınmazını kiraya verdikten iki tam yıl sonra

söz konusu taşınmazı satması halinde taşınmazın elden çıkarılmasından doğan kazancın istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Aynı şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin, iştirak amaçlı olmayıp ticari amaçla elde 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.

4.6.3.4.1. Kooperatiflerin Durumu

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

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

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

4.6.3.4.2. Holding Şirketlerin Durumu

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

Bu çerçevede, şirketlerin iktisap ettikleri diğer şirketlere ait hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca

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

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

4.6.3.5. Diğer Hususlar

4.6.3.5.1. 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.

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 satış yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri

ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %75'inin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyuşmazlığın son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

İstisna uygulamasında, her şeyden önce satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülmesi kolay altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya 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.

4.6.3.5.2. Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satışı Öngörülen Taşınmazların Durumu

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

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

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

Dönem kârından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kâr payı dağıtılması arasında fark bulunmamaktadır. Her iki halde de ortaklar, kurum bünyesinde oluşan kârlar üzerinde tasarrufta bulunma imkânına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kâr yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi

durumunda, alınan bu iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izlenecek ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

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

4.6.3.5.4. Grup Şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu

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

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

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

Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olduğundan söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır.

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

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

4.6.3.5.6. Kazancın Hesaplanması, Kur Farkı ve Vade Farklarının Durumu

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, istisna kazancın hesaplanmasında, muvazaa hali ve örtülü kazanç

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.

Örneğin; (X) A.Ş. 2010 yılında 1.000.000 TL'ye aldığı binayı, 10 Temmuz 2015 tarihinde 1.500.000 Dolar bedelle vadeli olarak satmıştır (Birikmiş amortismanlar ihmal edilmiştir). Satış bedelinin, 500.000 \$'ı peşin olarak tahsil edilmiş **olup;** geriye kalan tutarın 500.000 \$'lık kısmı 10 Temmuz 2016'da, diğer 500.000 \$'lık kısmı ise 10 Temmuz 2017 tarihinde tahsil edilecektir. Buna göre;

Satış Bedeli	1.500.000 \$ x 2,66 TL	=	3.990.000 TL
Satış Kazancı	3.990.000 TL – 1.000.000	=	2.990.000 TL
İstisna Kazanç Tutarı	2.990.000 TL x % 75	=	2.242.500 TL
Fona Alınacak Kazanç Tutarı	2.242.500 TL olacaktır.		

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

4.7. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna

KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (f) bendi uyarınca; bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigor-

ta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.

4.7.1. Bankalara Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bunların Kefillerine ve İpotek Verenlere Tanınan İstisna

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

İstisnadan, banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

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 işlemde elde ettiği kazanç tutarı 100.000 TL olmakla beraber, banka borcunun tasfiyesinde kullanılan kısım satış hasılatının %50'sidir. Dolayısıyla, taşınmaza ilişkin satış kazancının sadece 50.000 TL'si (C) Ltd. Şti. tarafından istisna kazanç olarak gösterilebilecektir.

İstisna uygulamasında, bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrettikleri söz konusu aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır. Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde yer alan istisnalardan birlikte yararlanılabilmemesi mümkün bulunmamaktadır. Kurumlar, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşınmaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebileceklerdir.

4.7.2. Bankalara Tanınan İstisna Uygulaması

Bentte yer alan “banka” kavramından, 5411 sayılı Bankacılık Kanununa 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 yararlanma-

yacağı hususunda ise KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

4.8. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası

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

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

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyanname-sinin 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.

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

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

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

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ka-

zançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

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

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

nabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

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

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

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

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye'de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır. Örneğin; Türkiye'de 1 Temmuz – 30 Haziran özel hesap dönemini kullanan bir kurumun, yurt dışında yaptığı inşaat işlerine ilişkin olarak tabi olduğu hesap dönemi ilgili ülke mevzuatına göre takvim yılıdır. Buna göre, bu şirketin yurt dışı şubesinin, 2015 takvim yılına ilişkin kazancı, Türkiye'de 31/12/2015 tarihi itibarıyla elde edilmiş sayılacağından, 1/7/2015 – 30/6/2015 özel hesap döneminin ikinci geçici vergi dönemi matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

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

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

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

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

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövizle 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.

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

Tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak 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 kaldığı yerden devam edecektir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

4.10.1. İstisnanın Kapsamı

KVK'nın 5'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (ı) bendi uyarınca, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;

- 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara,

uygulanacaktır.

İstisna kapsamında yer alan;

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

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

Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanunun 26-30'uncu maddelerinde belirtilen ve ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,

Özel Eğitim Okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,

Rehabilitasyon Merkezleri, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürlüleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını

ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin 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 ayırma tabii tutulmaksızın istisna uygulanmasına 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 dersaneler 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.

4.10.2. Yararlanma Koşulları

4.10.2.1. Eğitim-Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna

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

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığı'na yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle mükelleflere sonuçtan bilgi verilecektir.

4.10.2.2. Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna

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

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

Ayrıca, söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya

derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerden rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanlar, istisnadan yararlanmak için Maliye Bakanlığı'na başvuracaklardır.

4.10.3. İstisnanın Süresi

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

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez.

4.10.4. 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.

Örneğin; Ankara'da 2011 yılında bir ilköğretim okulunu işletmeye başlayan Kurum (A)'nın, 2015 yılında İstanbul'da da bir ilköğretim okulu açması halinde, bu iki okuldan elde edilen kazançlara ilişkin istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Dolayısıyla, Ankara'daki okuldan elde ettiği kazanç, 2011 - 2015 yıllarında, İstanbul'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2015 - 2019 yıllarında istisnadan yararlanacaktır.

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

Diğer taraftan, 625 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya

başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

4.10.5. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan beş hesap dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır. Örneğin; (A) Anonim Şirketi 2013 yılı içinde faaliyete geçen bir özel okulu, 2015 yılında (B) Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda, (B) Limited Şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2015, 2016 ve 2017 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise söz konusu okuldan, devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanabilecektir.

4.11. Risturn İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiş olup tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar (ilgili alt bentlerde belirtilen bazı koşullar altında) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

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

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

4.11.2. Tüketim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası

Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, tüketim kooperatiflerinde, ortakların satın aldığı malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, “kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama” amacına dayalı olması gerekmektedir. Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (elektrikli ev aletleri, halı, mobilya vb.) sağladıkları kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

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

4.11.3. Üretim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası

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

Buna göre, ortakların ancak kendileri tarafından üretilip kooperatife sattıkları mallar ile münhasıran kendi üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar istisnadan yararlanacaktır.

4.11.4. Kredi Kooperatiflerinde Risturn İstisnası

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

4.11.5. Tarımsal Üretici Birliklerinde Risturn İstisnası

6009 sayılı Kanunla KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi ile yapılan düzenlemeye göre, 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici

Birlikleri Kanununa göre kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da risturnlara ilişkin hükümler uygulanır.

4.11.6. Diğer Hususlar

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

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

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

KVK'ya 6322 sayılı Kanunun 35'inci maddesiyle “Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi” başlıklı 5/A maddesi eklenmiştir.

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

4.12.1. Yabancı Fonların Kazançlarına İlişkin Düzenlemeler ve Uygulama

KVK'nın 2'nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yabancı fonların, portföy yöneticisi şirketler aracılığıyla organize bir borsada işlem görsün veya görmesin;

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

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

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

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

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

4.12.1.1. Uygulamanın Şartları

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

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

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

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

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

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

4.12.1.1.3. Portföy Yöneticiliği Hizmeti Karşılığı Alınacak Bedelin Emsale Uygun Olması ve Transfer Fiyatlandırması Raporu Verilmesi

Portföy yöneticisi şirket tarafından, verilen hizmet karşılığında emsallere uygun bedel alınması ve transfer fiyatlandırması raporunun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığına verilmesi gerekmektedir.

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

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

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

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

4.12.1.2. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fondan Elde Ettiği Kazançlar

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

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

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

4.12.1.3. Fonun Katılımcı ve Kurucuları Arasında Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bulunan Tam Mükellef Gerçek Kişi veya Kurumlara İlişkin Bildirim

Portföy yöneticisi şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları hariç olmak üzere; fonun katılımcı ve kurucuları arasında doğrudan veya dolaylı olarak tam mükellef gerçek kişi veya kurumların kazanç payının %5'i

geçmesi durumunda, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcılarının tamamının portföy yöneticisi şirket tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilmesi gerekmektedir.

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

4.13. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna

19/2/2014 tarihli ve 6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 82'nci maddesiyle KVK'ya eklenen "Sınai mülkiyet haklarında istisna" başlıklı 5/B maddesinde, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan 1/1/2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

4.13.1. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazanç ve İratların Kapsamı

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgelili buluşa atfedilen kısmının

%50'si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, 1/1/2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisna uygulamasında,

- Patent, Türk Patent Enstitüsü (TPE) tarafından incelemeli sistemle verilmiş patenti,
- Faydalı model belgesi, TPE tarafından olumlu araştırma raporu sonucunda verilmiş faydalı model belgesini,
- Kiralama, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere inhisari veya inhisari olmayan lisans sözleşmesiyle belirli bir süre için kiralanmasını,
- Devir veya satış, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere bedel karşılığında satılmasını,
- Seri üretime tabi tutularak pazarlama, münhasıran patent veya faydalı model belgesine konu özgün ürünün Türkiye'de üretilerek yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere satışa sunulmasını,
- Üretim sürecinde kullanma, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun, üretimi Türkiye'de gerçekleştirilen ürünlerin üretim sürecinde veya bu ürünlerin imalinde kullanılmasını

ifade etmektedir.

Bu istisnanın uygulanmasında temel şart, kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olmasıdır.

Buluşaya yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamındadır.

4.13.2. İstisnadan Yararlanacak Olanlar

Bu istisna uygulamasından kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, gerçek veya tüzel kişilerin tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulanmasında bir önemi yoktur. Dar mükellef kurumların, Türkiye’de gerçekleştirdikleri araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşları için patent veya faydalı model belgesi almaları halinde, bu buluşlarından elde edecekleri kazanç ve iratları için istisna hükümlerinden faydalanmaları mümkün olacaktır.

4.13.3. İstisnadan Yararlanma Şartları

4.13.3.1. Buluşlara İlişkin Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Türkiye’de Gerçekleştirilmesi

Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazanç ve iratların bu istisnaya konu edilebilmesi için söz konusu buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye’de gerçekleştirilmiş olması esastır.

Dolayısıyla, yurt dışında gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlar için Türkiye’de Türk Patent Enstitüsü (TPE) tarafından tescil edilmiş patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi istisna uygulamasından yararlanılamayacaktır.

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

İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (551 sayılı KHK) kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında olması ve buluşa ilişkin incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması şarttır.

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

4.13.3.3. İstisna Uygulamasından Yararlanacak Kişilerden Olunması

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

4.13.3.3.1. İstisnadan Yararlanacak Kişilerin 551 Sayılı KHK'da Belirtilen Nitelikleri Taşınması

551 sayılı KHK'nın 2'nci maddesiyle sağlanan patent veya faydalı model belgesi korumasından;

- Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikametgâhı olan ya da sınai veya ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler,

- Paris Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler ile

- Bu kapsam dışında kalmasına rağmen, Türkiye Cumhuriyeti uyuşundaki kişilere kanunen veya fiilen patent ve/veya faydalı model belgesi koruması tanıyan devletlerin uyuşundaki gerçek veya tüzel kişiler karşılıklılık ilkesi uyarınca

yararlanabilecektir.

4.13.3.3.2. Patent veya Faydalı Model Belgesi Üzerinde Tekel Niteliğinde Özel Bir Ruhsata Sahip Olunması

551 sayılı KHK'nın 88'inci maddesi uyarınca, gerçek veya tüzel kişiler sahibi oldukları patent veya faydalı model belgesinin kullanma hakkını, milli sınırların bütünü içinde veya bir kısmında geçerli olacak şekilde lisans sözleşmesine konu edebilirler.

Patent veya faydalı model belgesine ilişkin lisans ise inhisari lisans veya inhisari olmayan lisans şeklinde verilebilmektedir. Aksi sözleşmede kararlaştırılmamışsa lisansın inhisari olmadığı kabul edilmektedir. Lisans veren, patent veya faydalı model belgeli buluşu kendisi kullanabileceği gibi üçüncü kişilere

aynı buluşa ilişkin başka lisanslar da verebilmektedir. İnhisari lisans söz konusu olduğu zaman lisans veren başkasına lisans verememekte olup hakkını açıkça saklı tutmadıkça kendisi de patent konusu buluşu kullanamamaktadır.

Patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunması, lisans verenin kendisinin patentli veya faydalı model belgeli buluşu kullanmadığı inhisari lisans verilmesi halini ifade etmektedir. Ayrıca, lisans sözleşmesinde inhisari lisans sahibine patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisinin de tanınmış olması şarttır.

İnhisari lisans sahibi kişi ya da kurumların bu istisnadan yararlanabilmeleri için söz konusu lisans sözleşmelerinin TPE tarafından tescil edilmiş olması gerekmektedir. Ancak, inhisari lisans sözleşmesi dışındaki lisans sözleşmeleriyle patentli veya faydalı model belgeli buluşun kullanım haklarını alanlar, bu sözleşmeler TPE tarafından tescil edilmiş olsa dahi istisnadan faydalanamayacaklardır.

4.13.3.4. Değerleme Raporu Düzenlenmesi

İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, oluşturacağı katma değer dikkate alınarak buluşun devri veya satışı halindeki değerinin tespitine yönelik olarak Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi şarttır.

4.13.3.5. Patent veya Faydalı Model Belgesi İçin Sağlanan Koruma Süresinin Aşılması Olması

İstisnadan, patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla yararlanılması mümkündür. 551 sayılı KHK uyarınca incelemeli sistemle verilen patentlerde koruma süresi, TPE'ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 20 yıl, araştırma raporu sonucunda alınan faydalı model belgelerinde ise koruma süresi TPE'ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 10 yıldır. Bu kapsamda, patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan, patent veya faydalı model belgesinin koruma süresinin sona ermesinden sonra elde edilen kazanç ve iratlar için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

İncelemesiz sistem ile verilen patentlerde koruma süresi 7 yıl olup bu süre sona ermeden patent sahibinin talebi üzerine yapılan inceleme sonucunda, in-

celemeli sistemle patent verilmesi halinde, incelemeli sistemle patent verildiği tarihten itibaren kalan koruma süresinin sonuna kadar elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir.

4.13.4. İstisna Uygulaması

İstisna uygulamasına ilk defa konu edilecek patentli veya faydalı model belgeli buluşlarla ilgili olarak değerlendirme raporunun düzenlenmesi amacıyla, patent veya faydalı model belgesi sahipleri tarafından, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ekinde yer alan (Ek-3) formata göre hazırlanacak ön değerlendirme raporuyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvurulması gerekmektedir.

Mükellefler, patentli veya faydalı model belgeli buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazanç ve iratları için, değerlendirme raporunun düzenlenmesinden ve istisnadan yararlanılacak azami tutarın kati olarak tespit edilmesinden sonra, istisnadan yararlanmaya başlayabileceklerdir. Ancak, dileyen mükelleflerin, hazırladıkları söz konusu ön değerlendirme raporunda yer verdikleri tahmini değeri dikkate almak suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru yaptıkları tarihten itibaren istisnadan yararlanabilmeleri mümkündür.

Ön değerlendirme raporunda yer verilen tahmini değer dikkate alınarak yararlanılan toplam istisna tutarının, düzenlenen değerlendirme raporunda patent veya faydalı model belgesine ilişkin tespit edilen değere göre mükellef bazında yararlanılabilecek azami istisna tutarından fazla olması halinde, haksız yere yararlanılan tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleflerden aranacaktır.

4.13.4.1. Değer Tespiti Ve Değerleme Raporunun Düzenlenmesi

4.13.4.1.1. Değer Tespiti

Mükellefler, TPE tarafından tescil edilmiş patentli veya faydalı model belgeli buluşlarına ilişkin olarak düzenleyecekleri ön değerlendirme raporunda, bu buluşlarından, Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru yaptıkları tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin ilk gününe kadar elde etmiş oldukları tüm hasılatları ile kazançlarının tutarına da yer vereceklerdir.

Ön değerlendirme raporunda, patentli veya faydalı model belgeli buluşlar için aşağıdaki yöntemlere göre ayrı ayrı tespit edilecek değerlere ve bu değerlerin tespitine ilişkin hesaplamalara yer verilecektir. Mükellefler tarafından, bu değerlerden hangisinin tercih edildiği ve tercih edilme nedenleri ön değerlendirme raporunda ayrıca belirtilecektir.

a) Maliyet bazlı yöntemler

Değerlemesi yapılacak patent veya faydalı modelin yeniden üretme yöntemi ile aynısının ya da yerine koyma yöntemi ile benzerinin geliştirilmesi için yapılan harcamaların esas alındığı maliyet bazlı yöntemlerde, aynı/benzer teknolojiyi üretmek için bugünkü maliyetler hesaba katılmaktadır. Bu maliyetler, gerekli malzemeler için yapılan harcamalar ile işçi maliyetleri gibi doğrudan maliyetlerin yanında, yönetim maliyetleri gibi bazı genel gider kalemlerini de içine alan dolaylı maliyetleri de kapsamaktadır.

Yerine koyma yöntemini, patent veya faydalı model belgesine konu buluşu satın almış olan; yeniden üretme yöntemini ise kendi buluşları için patent veya faydalı model belgesi alan mükellefler kullanacaklardır.

b) Pazar (piyasa) yöntemi

Patentli veya faydalı model belgeli benzer buluşların yaklaşık değerlere sahip olduğu varsayımından hareketle, değerlendirme yapılacak buluşların yakın geçmişte lisans, devir vb. işlemlere konu olmuş benzer buluşlarla karşılaştırması yapılmak suretiyle değeri tespit edilmektedir. Ancak, mevcut patentli veya faydalı model belgeli buluşa benzer özellikli başka bir buluş olmaması durumunda bu yöntemin uygulanamayacağı tabiidir.

c) Gelir bazlı yöntemler

Gelir bazlı yöntemlerde, bir patentin veya faydalı model belgesinin ticarileştirilmesi sonucunda gelecekte işletmenin aktifine girecek olan nakit akımları bugünkü değerlerine indirgenerek değerlendirilmektedir. Bugünkü değer hesaplanmasında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası resmi iskonto oranları dikkate alınacaktır.

- Doğrudan nakit akımları yöntemi: Doğrudan ilgili buluşun kullanımına atfedilen nakit akımlarının tek tek belirlendiği ve söz konusu nakit akımlarının bugünkü değerlerine indirildiği bu yöntemde indirgenmiş değerlerin toplamı patentin değerini vermektedir.
- Royalti ödemelerinden kurtuluş yöntemi: Patent sahibinin farazi olarak patentin sahibi olmadığı; ancak, aynı patenti başkasından kiraladığı kabul edilerek benzer niteliklerdeki royalti oranları tespit edilmektedir. Söz konusu patent kullanılarak oluşması beklenen hasılatın royalti oranıyla çarpımı sonucu royalti ödemesi hesaplanmakta ve royalti ödemelerinin bugünkü değerlerine indirgenmiş toplamı patentin değerini vermektedir.
- Çoklu dönem fazladan kazanç yöntemi: İlgili patentin varlığı nedeniyle elde edilen nakit akımlarının tamamen ilgili varlığa atfedildiği doğrudan nakit akımları yöntemini baz alan bu yöntemde, söz konusu patentin nakit akımlarını üretirken işletmenin aktifinde yer alan diğer varlıkların da kullanıldığı kabul edilmektedir. Bu nedenle diğer varlıklara, üretime katılmaları nedeniyle elde edilen nakit akımlarından pay verilmektedir.
- Nakit akımlarındaki artış yöntemi: Doğrudan nakit akımları yönteminin tersinin izlendiği bu yöntemde, patentin var olması veya olmaması durumunda elde edilecek olan nakit akımları arasındaki fark dikkate alınmakta ve bugünkü değere indirgenmektedir. Kullanılan kârlılık oranları belirlenirken, koruma süresi dolmuş olan benzer ürünler ile koruma süresi halen devam eden benzer ürünler arasındaki kârlılık farkı dikkate alınmaktadır.

d) Diğer değerlendirme yöntemleri

Değer tespitinde mükellefler yukarıda sayılan yöntemlere ilaveten hesaplama-ya dayalı diğer yöntemleri de kullanabilirler.

4.13.4.1.2. Değerleme Raporunun Düzenlenmesi

Mükelleflerin başvuruları değerlendirme raporunun düzenlenmesi amacıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına iletilecek olup istisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış halindeki değerinin tespitine yönelik değerlendirme raporu vergi müfettişleri tarafından düzenlenecektir.

Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin bir kısmının yurt dışında gerçekleştirilmiş olması halinde, buluşun değerlendirme raporunda tespit edilen değerinin söz konusu faaliyetlerin Türkiye’de yapılan bölümüne isabet eden kısmı, yurt içinde gerçekleştirilen bu faaliyetlere ilişkin harcamaların toplam harcamalara oranı dikkate alınarak belirlenecek ve belirlenen bu tutar istisna uygulamasında dikkate alınmak üzere raporda ayrıca belirtilecektir. Bu tutarın tespitinde, yurt dışından alınan hizmetler dahil yurt dışında gerçekleştirilen tüm harcamaların ilişkin olduğu faaliyetler, yurt dışında gerçekleştirilen faaliyet kapsamında dikkate alınacaktır.

Düzenlenen değerlendirme raporu Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından değerlendirme raporunun bir örneği mükellefe gönderilerek istisnadan yararlanılabilecek toplam tutar hakkında bilgi verilecektir.

Her bir patentli veya faydalı model belgeli buluş için bir defaya mahsus olmak üzere değerlendirme raporu düzenlenecek ve bu raporda tespit edilen değer patent veya faydalı model belgesinin koruma süresince bu istisnadan faydalanacak tüm mükellefler için güncellenmeksizin geçerli olacaktır. Dolayısıyla, patent veya faydalı model belgesinin devri, satışı veya inhisari lisansa konu edilmesi durumlarında patent veya faydalı model belgesini devralan, satın alan veya inhisari lisans sahipleri adına ikinci bir değerlendirme raporu düzenlenmesi söz konusu olmayacaktır.

4.13.4.2. İstisna Kazancın Tespiti

Her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisna tutarı; değerlendirme raporunda belirtilen bedelin %50’sini, bu madde kapsamında yararlanılabilecek toplam istisna tutarı ise değerlendirme raporunda belirtilen bedelin %100’ünü aşamayacaktır.

Örnek 1: (B) A.Ş. 6/5/2013 tarihinde TPE’ye yapmış olduğu başvuruya istisnaden 6/7/2015 tarihinde aldığı patente ilişkin olarak hazırladığı ön değerlendirme raporunda buluşun değerini 6.000.000 TL olarak öngörmüş ve 27/10/2015 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığına başvurmuştur. (B) A.Ş. söz konusu patentten doğan tüm haklarını 13/1/2016 tarihinde 5.000.000 TL’ye (C) A.Ş.’ye

satmış ve 4.000.000 TL kâr elde etmiştir. 4/4/2016 tarihinde vergi müfettişi tarafından düzenlenen değerlendirme raporunda patentın tespit edilen değeri 5.000.000 TL'dir.

(C) A.Ş. bu patentin kullanım haklarını, 2/1/2017 tarihinde iki yıl süre ile (E) Ltd. Şti.'ne inhisari lisans sözleşmesiyle vererek 2017 hesap döneminde 1.000.000 TL, 2018 hesap döneminde ise 500.000 TL kazanç elde etmiştir.

(E) A.Ş. de söz konusu patente konu buluşu seri üretime tabi tutarak 2017 hesap döneminde 2.000.000 TL, 2018 hesap döneminde ise 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

Mükellef bazında yararlanılabilecek azami istisna tutarı	=	Buluşun değerlendirme raporunda tespit edilen değeri	x	%50
	=	5.000.000 TL	x	%50
	=	2.500.000 TL		

- (B) A.Ş.'nin satış kazancının yarısı (4.000.000 TL x %50) 2.000.000 TL olup bu tutar mükellef bazında yararlanılabilecek azami istisna tutarı olan 2.500.000 TL'nin altında olduğundan 2.000.000 TL'nin tamamı istisnaya konu edilebilecektir.

- (C) A.Ş. 2017 hesap dönemi için (1.000.000 TL x %50) 500.000 TL,

2018 hesap dönemi için (500.000 TL x %50) 250.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

- (E) A.Ş. 2017 hesap dönemi için (2.000.000 TL x %50) 1.000.000 TL,

2018 hesap dönemi için (1.000.000 TL x %50) 500.000 TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

Gerek (C) A.Ş. ve gerekse (E) A.Ş.'nin istisna kapsamındaki kazançlarının tutarı, mükellef bazında yararlanılabilecek azami istisna tutarını (2.500.000 TL)

aşmadığından, söz konusu kazançları üzerinden hesaplanan tutarın tamamını istisnaya konu edebilecektir.

Mükellef	Buluştan elde edilen kazanç	Kazanç dönemi	Yararlanılacak istisna tutarı	Kalan toplam istisna tutarı
(B) A.Ş.	4.000.000 TL	2016	2.000.000 TL	3.000.000 TL
(C) A.Ş.	1.000.000 TL	2017	500.000 TL	2.500.000 TL
(E) A.Ş.	2.000.000 TL	2017	1.000.000 TL	1.500.000 TL
(C) A.Ş.	500.000 TL	2018	250.000 TL	1.250.000 TL
(E) A.Ş.	1.000.000 TL	2018	500.000 TL	750.000 TL

Örnek 2: (F) A.Ş. incelemesiz sistemle patent aldığı ve 7 yıllık koruma süresi 1/4/2018 tarihinde sona erecek buluşu için incelemeli sistemle patent verilmesi talebiyle 6/5/2015 tarihinde TPE'ye başvurmuştur. Başvurusu uygun görülen (F) A.Ş.'nin buluşu için 2/2/2017 tarihinde, 1/4/2031 tarihinde koruma süresi sona ermek üzere incelemeli sistemle patent verilmiştir. (F) A.Ş.'nin 2/3/2017 tarihinde yapmış olduğu başvuruya istinaden düzenlenen değerlendirme raporunda buluşun tespit edilen değeri 3.000.000 TL'dir.

- (F) A.Ş. sahibi olduğu patenti 2/1/2015 tarihinde 1 yıllığına (G) A.Ş.'ye 1.000.000 TL'ye kiralamıştır.
- (F) A.Ş. 2018 yılında bu buluşunu seri üretime tabi tutarak 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir.
- (F) A.Ş. söz konusu patenti 5/5/2019 tarihinde (H) A.Ş.'ye satarak 1.800.000 TL kâr elde etmiştir.
- (H) A.Ş. ise aynı patenti iki ay sonra (5/7/2019) (K) A.Ş.'ye satmış ve bu satıştan 400.000 TL kâr elde etmiştir.
- (K) A.Ş. buluşu seri üretime tabi tutarak 2020 yılında 3.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Mükellef bazında yararlanılabilecek azami istisna tutarı	=	Buluşun değerlendirilmesinde tespit edilen değeri	x	%50
	=	3.000.000 TL	x	%50
	=	1.500.000 TL		

Buna göre, mükellef bazında en fazla 1.500.000 TL'lik istisnadan yararlanılması mümkün olacaktır.

- (F) A.Ş.'nin sahip olduğu incelemesiz patenti (G) A.Ş.'ye kiralaması nedeniyle elde edilen 1.000.000 TL istisnaya konu edilemeyecektir.

- (F) A.Ş.'nin buluşunu seri üretime tabi tutarak elde ettiği 2.000.000 TL'lik kazancın %50'si (1.000.000 TL) kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Patentten satışından elde edilen 1.800.000 TL'lik kazancın %50'si 900.000 TL olmakla birlikte (F) A.Ş.'nin yararlanabileceği azami istisna tutarı 1.500.000 TL olduğundan bu satış kazancının sadece 500.000 TL'lik kısmı için istisnadan faydalanabilecektir.

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

- (F) A.Ş. ve (H) A.Ş. 3.000.000 TL'lik toplam istisna tutarının 1.700.000 TL'lik kısmını kullanmış olduklarından, (K) A.Ş. buluşu seri üretime tabi tutarak elde ettiği 3.000.000 TL kazancının %50'si olan 1.500.000 TL'lik tutarı değil, en fazla 1.300.000 TL'lik tutarı istisnaya konu edebilecektir.

Mükellef	Buluştan elde edilen kazanç	Kazanç dönemi	Yararlanılabilecek istisna tutarı	Kalan toplam istisna tutarı
(F) A.Ş.	1.000.000 TL	2015	İstisnaya konu edilemeyecektir.	
(F) A.Ş.	2.000.000 TL	2018	1.000.000 TL	2.000.000 TL
(F) A.Ş.	1.800.000 TL	2019	500.000 TL	1.500.000 TL
(H) A.Ş.	400.000 TL	2019	200.000 TL	1.300.000 TL
(K) A.Ş.	3.000.000 TL	2020	1.300.000 TL	0

4.13.4.2.1. Buluşun Üretim Sürecinde Kullanılması Halinde Kazancın Tespiti

Maddenin üçüncü fıkrası gereğince, buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilecektir.

Öte yandan, maddenin yedinci fıkrası hükmüyle, üçüncü fıkarda yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda, patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak da ayrıştırmaları mümkündür.

Örnek 1: LED TV paneli üreten (A) A.Ş. üretim maliyetlerinde %10 avantaj sağlayan ve patentle korunan buluşunu kullanarak ürettiği panelleri, televizyon üreten (B) A.Ş.'ye satmaktadır. (A) A.Ş.'nin bu buluşu öncesinde her bir panelin üretim maliyeti 1.000 TL iken bu buluşun üretim sürecinde kullanılmaya başlanmasıyla beraber her bir panelin üretim maliyeti 900 TL'ye düşmüştür. (A) A.Ş. söz konusu panelleri (B) A.Ş.'ye 1.200 TL birim fiyatla satmakta olup buluşun üretim sürecinde kullanılması sonrasında satış fiyatı değişmemiştir.

(A) A.Ş. birim üretim maliyetlerinde %10 azalma sağlayan bu buluşu sayesinde her bir panel satışından elde ettiği kâr tutarını 200 TL'den 300 TL'ye çıkarmıştır. Dolayısıyla (A) A.Ş.'nin patentli buluşunu Türkiye'de ürettiği LED TV panellerinin üretim sürecinde kullanmasından elde ettiği ve istisna uygulamasına konu edebileceği kazanç tutarı her bir panel itibarıyla (300 TL - 200 TL) 100 TL'dir. (A) A.Ş.'nin satışını yaptığı her bir panel itibarıyla kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanabileceği istisna kazanç tutarı (100 TL x %50) 50 TL olarak hesaplanmaktadır.

Örnek 2: Kompresör üreten (C) A.Ş. patentle korunan buluşunu üretim sürecinde kullanarak üretim kapasitesini yıllık 200.000 birimden 250.000 birime

çıkarmıştır. Bu buluşun üretim sürecinde kullanılmaya başlanmasıyla birlikte birim başına kompresör üretim maliyeti %20 azalmıştır.

(C) A.Ş.'nin, patenle korunan buluşunu üretim sürecinde kullanarak ürettiği kompresörlerin aynı fiyatla satışından doğan kazancının %20'lik kısmı, istisnanın uygulanmasında dikkate alınacak tutar olacaktır.

4.13.4.3. Tevkifat Uygulaması

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

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

Örnek 1: (BB) A.Ş. Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşunu TPE'ye tescil ettirerek incelemeli sistemle patent almış ve bu patenti 2016 yılında Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef (HS) firmasına satmıştır. (HS) firması ise patente konu bu buluşun kullanım haklarını, buluşu Türkiye'deki üretim faaliyetlerinde kullanacak olan (ÇB) Ltd. Şti.'ne üç yıllığına inhisari lisansla vermiştir.

Bu kiralama nedeniyle dar mükellef (HS) firmasına yapılacak kira ödemeleri üzerinden Kanununun 30'uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca %20 oranında yapılacak tevkifat, %50 indirimli olarak %10 oranında uygulanacaktır. Söz konusu indirimli oran en fazla 5 yıl süreyle uygulanabilecektir.

Örnek 2: Serbest meslek erbabı (MF), Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini 1/6/2015 tarihinde tescil ettirerek almıştır. Başvurusuna istinaden 21/1/2016 tarihinde değerlendirme raporu düzenlenmiş olup (MF) patent üzerindeki hakkını 8/6/2016 tarihinde (MT) A.Ş.'ye 100.000 TL'ye satmıştır. (MT) A.Ş. GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında

istisnadan faydalanan serbest meslek erbabı (MF)'ye yapacağı ödemelerin tamamı (100.000 TL) üzerinden, GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca belirlenen tevkifat oranının %50'si nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapacaktır.

Örnek 3: Tam mükellef (T), Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini tescil ettirerek beyana tabi bir kazancı olmayan (U) gerçek kişisine satmış; (U) gerçek kişisi de bu patenti 2/1/2016 tarihinde (Z) A.Ş.'ye yıllık 10.000 TL bedel üzerinden 8 yıllığına kiralamıştır. (Z) A.Ş. (U) gerçek kişisine yapacağı kira ödemelerinde, şartların sağlanmış olması halinde, 5 yıl boyunca gelir vergisi tevkifatı oranını %50 indirimli olarak uygulayacaktır. İndirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacağından (Z) A.Ş. kira süresinin son 3 yılına ilişkin kira ödemelerinden normal oranda kesinti yapacaktır.

4.13.5. Diğer Hususlar

4.13.5.1. 01/01/2015 Tarihinden Önce Tescil Edilmiş Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşların Durumu

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

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

Örnek 2: (A) A.Ş. faydalı model belgesi başvurusunu TPE'ye 5/1/2012 tarihinde yapmış olup 1/8/2012 tarihinde araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesini almıştır. (A) A.Ş., faydalı model belgesi başvurusuna konu olan

buluştan koruma süresi içinde kalan 1/1/2015-5/1/2022 döneminde elde ettiği kazançlar için, istisna şartlarını sağlamak koşuluyla, istisnadan yararlanabilecektir.

Öte yandan, 1/1/2015 tarihinden önce tescil edilmiş patentler ile faydalı model belgelerine ilişkin olarak düzenlenecek değerlendirme raporunda, bu patent ve faydalı model belgeleri için tespit edilen değer ile başvuru sahibince tescil tarihinden 31/12/2014 tarihine kadar elde edilen kazançlar arasındaki fark, yararlanılabilecek azami istisna tutarı olarak dikkate alınacaktır.

4.13.5.2. Sınai Mülkiyet Hakkının Devredilmesi, Satılması veya Kiralanması İşlemlerinin Tescili

Patent veya faydalı model belgesinin devredilmesi, satılması veya inhisari lisans verilmesi dahil kiralanması durumlarında bu istisnadan yararlanılabilemesi için devir, satış veya kiralama işlemlerinin TPE tarafından tutulan Sicile tescil edilmesi gerekmektedir.

Patent veya faydalı model belgesini devralanlar, satın alanlar veya inhisari lisans sahipleri, şartların sağlanması kaydıyla, bu işlemlerin Sicile tescil edildiği tarihten itibaren istisnadan yararlanabileceklerdir.

4.13.5.3. Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Bir Kısımının veya Tamamının Yurt Dışında Gerçekleştirilmesi

Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin bir kısmının yurt dışında yapılması veya yurt dışındaki gerçek kişiler ile kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek, danışmanlık hizmeti ve diğer hizmetler alınması veya bunlara analiz yaptırılması gibi hallerde, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin sadece Türkiye’de gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarla sınırlı olmak üzere istisnadan yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla, tamamı yurt dışında gerçekleştirilmiş olan araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşlar için 551 sayılı KHK kapsamında Türkiye’de patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

4.13.5.4. Patent veya Faydalı Model Belgesinin Geriye Dönük Olarak Hükümsüz Sayılması

Yetkili mahkemeler tarafından patent veya faydalı model belgesinin hükümsüzlüğüne karar verilmesi halinde, kararın sonuçları geçmişe etkili olacağından, bu patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

4.13.5.5. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

2/1/1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümleri uyarınca “Sınai mülkiyet haklarında istisna” ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin istisnadan yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin, kurumlar vergisi beyannamelerinde yararlanılan istisna tutarının doğru hesaplandığına ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Vergi müfettişlerince düzenlenecek değerlendirme raporlarının vergi dairesine, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler bu istisnadan 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 sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir.

Sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, bu istisnadan yararlanılması nedeniyle ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

YMM tasdik raporunda en az aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir:

- Tasdik raporuna eklenecek olan ve ön değerlendirme raporunda belirtilen patentli veya faydalı model belgeli buluşun araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri, sonuçları ile uygulanma durumuna ilişkin mükelleften alınan bilgiler,
- Buluşun araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin sürecine ilişkin olarak mükelleften alınan bilgiler (bu faaliyetlerin nerede yapıldığı, nitelikleri, hacmi, teknik donanımı ve varsa kullanılan diğer laboratuvarlar vb.),
- İstisnaya konu olan kazanç ve iratların dökümü,
- Buluşa ilişkin olarak patent veya faydalı model belgesi alınmasına kadar geçen dönem içinde yapılan harcamalar,
- Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin bilgiler (hizmet alınan kişi/kurum adı, vergi kimlik numarası, fatura tarih ve numarası, tutarı ve KDV'si),
- Maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında istisnadan yararlanılıyor ise patentli buluşun üretim sürecinde kullanıldığına dair TPE tarafından Sicile kaydedilen belgenin bir örneği,
- Geçici vergi dönemleri itibarıyla uygulanan istisna tutarları,
- İstisna tutarının hesaplanması ve hesaplama ile ilişkin açıklamalar.

4.13.5.6. İstisna Uygulamalarında Tercih

Mükellefler, hem 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesinde hem de bu maddede yer alan şartları sağlasalar dahi söz konusu buluştan elde edilen kazançlarına bu istisnalardan sadece biri uygulanabilecektir. Dolayısıyla, buluşlarından elde ettikleri kazançları için bu maddede yer alan istisnadan yararlanan mükellefler bu kazançları için ayrıca 4691 sayılı Kanun kapsamında kazanç istisnasından yararlanamayacaklardır.

Öte yandan mükelleflerin, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerine ilişkin harcamalarının bu Kanunun 10'uncu maddesinin

birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında veya 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi kapsamında AR-GE indirimine konu edilmiş olması, bu faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından sağlanan kazançlar nedeniyle Kanunun 5/B maddesinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir.

Diğer taraftan, sınai mülkiyet haklarında uygulanan bu istisnadan yararlanan mükellefler söz konusu kazançlarına ilişkin olarak diğer istisna uygulamalarından yararlanamayacaklardır.

4.13.5.7. Katma Değer Vergisi İstisnası

6518 sayılı Kanun'un 32'nci maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasına 01.01.2015 tarihinden itibaren yapılacak teslim ve hizmetlere uygulanmak üzere eklenen (z) bendinde; "*z) 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı KVK'nın 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.)*." hükmü yer almaktadır.

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

4.14. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

KVK'nın 35'inci maddesinde, diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu; kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, ancak bu Kanuna, Gelir Vergisi Kanununa ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği ve

uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu hüküm altına alınmış olup bu hüküm 1/1/2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

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

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

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

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

4.14.1.1. Yasal Düzenleme ve İstisnanın Kapsamı

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişik 12'nci maddesinin birinci fıkrasında, “*Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.*” hükmü yer almaktadır.

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

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

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

4.14.1.2. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

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

Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

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

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

4.14.1.3. Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

Mükelleflerin, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerinin de bulunması halinde, varsa müşterek genel giderlerin bu faaliyetlerden elde edilen hasıllata orantılı olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespitinin yapılması gerekmektedir.

4.14.1.4. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması

Kurumların, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve bunların devrinden elde ettiği kazançların, kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi ve yatların işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr payları üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak, anılan kurumlarca elde edilen kâr payları iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır.

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

4.14.1.5. İhtiyaç Fazlası Malzemenin Satılması Halinde İstisna Uygulanması

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

4.14.1.6. Time-Charter İşletmeciliği

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

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

4.14.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan İstisna

4.14.2.1. Yasal Düzenleme

6170 sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile 12/3/2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4691 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

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

Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.”

4.14.2.2. 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, 31/12/202 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 gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılma, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

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

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

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

4.14.2.2.1. İstisna Kapsamına Giren Faaliyetler

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

- Araştırma ve Geliştirme (AR-GE), araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar,
- Yazılım, bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü,

olarak tanımlanmıştır.

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

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.

4.14.2.3. Yönetici Şirketlerin Yararlanabilecekleri İstisnanın Kapsamı

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

4.14.2.4. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

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

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlı 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.

4.14.2.5. 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.

4.14.2.6. İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması

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

4.14.2.7. İstisna Uygulamasında Süre

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

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

4.14.2.8. Bölgedeki İşyeri Kiralamalarında Gelir Vergisi Kesintisi

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin vakıflardan taşınmaz kiralamaları halinde, vakfa yapacakları kira ödemeleri üzerinden (bu vakıfların Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olup olmadığına bakılmaksızın), GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

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

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

19/6/2002 tarihli ve 24790 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinin 37'nci maddesinde, yönetici şirketin kuruluşunun Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından sonra Maliye Bakanlığına başvuruda bulunacağı; bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için Maliye Bakanlığına müracaat edecekleri, bu müracaata bölgede faaliyette bulunduğu gösteren yönetici şirketten alınan bir belgenin ekleneceği; girişimcilerin, istihdam ettikleri tüm araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE projelerindeki personelin listesini, görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini yönetici şirkete onaylattıktan sonra aylık olarak Maliye Bakanlığına bildirecekleri ifade edilmiştir.

Söz konusu yönetmelikte başvuru, müracaat ve bildirimlerin yapılacağı yer Maliye Bakanlığı olarak belirtilmekle birlikte, bu bildirimler bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine yapılacak olup bunların bir örneğinin de muhtasar beyanname yönünden bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Vergi dairelerince

mükelleflere istisna uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir belge verilmesi söz konusu değildir.

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

4.14.3. Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası

4.14.3.1. Yasal Düzenleme

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

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

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

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

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

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

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

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

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

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

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

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı KVK'nın 15'inci ve 30'uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

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

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

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişiklikler 6/2/2004 tarih ve 25365 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak, yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

3218 sayılı Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir. 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9’uncu maddesiyle eklenen geçici 3’üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

25/11/2008 tarih ve 27065 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3’üncü maddesinde yapılan değişiklikler 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 6’ncı maddesinde yapılan değişiklik de yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

4.14.3.2. Geçiş Döneminde Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı

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

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

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

4.14.3.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri 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. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle eklenen geçici 3'üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin; merkezi Ankara'da bulunan şirketin serbest bölgede konfeksiyon 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 olamayacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin 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.

4.14.3.4. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

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

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortisman tabii 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.

4.14.3.5. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

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

Örneğin; serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletme, yurt dışında mukim yabancı bir şirketten gayrimaddi hak kiralaması veya satın alması dolayısıyla

bu yabancı şirkete yapacağı ödemeler ile avukatlık hizmeti dolayısıyla avukatına yapacağı serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapmak zorundadır.

4.14.3.5.1. Kâr Paylarının Dağıtılması Halinde Vergi Kesintisi

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

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile KVK'nın 15'inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30'uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

4.14.3.5.2. Mevduat Faizi ve Repo Gelirinde Vergi Kesintisi

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

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

4.14.3.5.3. Muhtasar Beyanname Verilmesi

GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 15'inci ve 30'uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmaya mecbur olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri muhtasar beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak, istisna uygu-

laması veya diğer nedenlerle kesilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

4.14.3.6. İstisna Uygulamasında Süre

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

4.14.3.7. İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna

4.14.3.7.1. Genel Olarak

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

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

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

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

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

- Bölgelerde “imalat” faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi

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

4.14.3.7.2. İstisna Kapsamındaki Fason İmalat

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Ancak,

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

gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar is-

tisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 6/2/2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

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

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

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

4.14.3.8. Diğer Hususlar

4.14.3.8.1. Defter ve Belge Düzeni

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

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

4.14.3.8.2. Serbest Bölgelerde Gerçekleşen Birleşme ve Devir Hallerinde İstisna Uygulaması

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri ile KVK'nın 18'inci maddesiyle 19'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket 3218 sayılı Kanunun geçici 3'üncü maddesi hükmünden yararlanabilecektir.

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

4.14.3.8.3. Faaliyet Ruhsatlarında Belirtilen Sürenin Uzatılması

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinde;

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

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, *bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre* ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.”

hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, maddenin yürürlüğe girdiği 6/2/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. 6/2/2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının

süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.

4.14.3.8.4. Gelir Vergisi, Damga Vergisi ve Harç İstisnası

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 5810 sayılı Kanun ile değişik geçici 3'üncü maddesinin 2'inci fıkrasının (b) ve (c) bentleri uyarınca; Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden, bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Söz konusu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmış olup; yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

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

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

5904 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile GVK'ya eklenen ve 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren geçici 76'ncı madde uyarınca; 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31/12/2018 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna turulmuştur.

4.14.5. Elektrik Piyasası Kanunu Kapsamında İstisna

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

4.14.6. Araştırma Altyapılarının Kurumlar Vergisi İstisnası

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

4.15. Yatırım İndirimi

"Yatırım İndirimi İstisnası" uygulaması 5479 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış fakat geçiş dönemine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 69'uncu madde ile düzenlemeler yapılmıştır.

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

iptal kararı Resmi Gazete’de yayımlanana kadar yürürlüğü durdurulmuştur.

Söz konusu Anayasa Mahkemesi Kararı çerçevesinde 2015 ve takip eden vergilendirme dönemlerinde elde edilen ticari kazançlar ile kurum kazançlarına anılan hüküm çerçevesinde herhangi bir sınırlama olmaksızın yatırım indirimi istisnası uygulanabilecektir.

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

“Geçici Madde 69-

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

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

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

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

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

Mükelleflerin 2015 yılı beyannamesinde dikkate alacakları yatırım indirimi istisnası tutarları ile ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir.

4.15.1. 31/12/2005 Tarihi İtibarıyla Mevcut Olup Devreden Yatırım İndirimi İstisnası Tutarları

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

4.15.2. 24/04/2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar

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

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

- GVK'nın mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen kurumlar vergisi mükellefleri, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yaptıkları yatırım harcamaları için, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesapladıkları yatırım indirimi is-

tisnası tutarlarından 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile

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

“ÜFE” oranında endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kurum kazançlarından indirebilirler.

4.15.4. 01/01/2006 – 08/04/2006 Tarihleri Arasında Yeni Başlamış Yatırımlar

Anayasa Mahkemesi, 5479 sayılı Kanunun yürürlük maddesindeki “2” rakamını iptal etmiştir. Bu çerçevede, 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihleri arasında GVK’nın mülga 19’uncu maddesi kapsamında yeni başlayan ve bu tarihler arasında yapılan yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi tutarları da yatırım indirimi istisnasından yararlanacaktır. Bu kapsamda olan yatırım harcamaları nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarının, ilgili dönemlerde kazancın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, 2010 hesap döneminden itibaren endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılması mümkündür.

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

4.15.5. Endeksleme

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

4.15.6. Yatırım İndirimi İstisnasında Uygulama

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

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

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

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

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

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

4.16. İstisnalarla İlgili Önemli Hususlar

- Kurumlar Vergisi Kanununun 5'nci maddesinin son fıkrası gereğince; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumla-

rın kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir. Söz konusu hüküm KVK ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

- Vergi istisnasının ilgili bulunduğu yıl kazancıyla sınırlı olarak mahsup edilmesi esastır. Risturn istisnası ve yatırım indirimi istisnası hariç kurum kazancının yeterli olmaması ya da zarar söz konusu olması durumunda, istisnalar indirilecek ve geçmiş yıl zararı olarak ertesi yıla devredilecektir. Risturn istisnası ve yatırım indirimi istisnası sadece kurum kazancının yeterli olması halinde uygulanabilirler ve kurum kazancından mahsupta diğer istisnalardan sonra gelirler. Kanundaki özel hüküm nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi istisnası geçmiş yıl zararı olarak değil, ileride uygulanabilir yatırım indirimi olarak ertesi yıllara devredilebilmektedir.
- Kurum kazancından öncelikle istisnalar mahsup edilecek daha sonra geçmiş yıl zararları mahsup edilecektir. Ancak risturn istisnası ile yatırım indirimi istisnası geçmiş yıl zararlarından sonra indirilmektedir.
- YMM ile tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, beyannamelelerinde yer alan bazı istisnalardan yararlanabilmeleri için istisnaya ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz etmeleri gerekmektedir.

5. SAFİ KURUM KAZANCI

5.1. Safi Kurum Kazancının Tespiti

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

son fıkrası hükmü de dikkate alınır). Dolayısıyla kurum kazancı, GVK'nın 40'ıncı ve KVK'nın 8, 9, 10 ve 11'inci maddeleri göz önünde bulundurularak, GVK'nın 38'nci maddesinde öngörülen bilanço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca belirlenecektir. Ayrıca Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümleri ile diğer kanunlardaki özel hükümler de göz önünde bulundurulacaktır. Belirlenen kurum kazancına indirim ve istisnalar uygulanarak kurumlar vergisi matrahına ulaşılır.

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

5.2. İndirilecek Giderler

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

5.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler

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

Kanunda genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan giderler dışında kalan, işletme faaliyetleri ile doğrudan ilgili, faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için yapılması zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak; kira, ısıtma, aydınlatma, kırtasiye, reklam giderleri, temsil masrafları, büro personeli ücretleri, yatırımlarda yatırımın tamamlanmasından sonra ödenen kredi faizleri sayılabilir. Gayrimenkullerin satın alınması sırasında yapılan ve VUK'nun 270'inci maddesinin son fıkrasında sayılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri de gider olarak yazılabilir. Ayrıca; kanuni mecburiyete dayanarak ödenen fonlar, primler, katkı payları, kıdem

tazminatlarının kanuni miktarı aşmayan kısımları, normal tamir ve bakım giderleri, değeri 2015 yılı için 880 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş giderleri ve yurt dışında açılan büro giderlerini de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler arasında sayabiliriz.

5.2.1.1.1. Götürü Gider Uygulaması

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

Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmaması şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için **harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir.**

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de elde edilen hasılatı Maliye Bakanlığınca belirlenen ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplandığından, bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulamasından yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

Götürü Gider Uygulamasının Esasları (Ayrıntı için 194, 197 ve 233 Seri No'lu GVGT'lere bakılabilir):

- Götürü giderler, belgeli giderlere ilave olarak uygulanacaktır.
- Götürü gider kaydında azami tutar; her türlü ihracat, yurt dışı inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinden döviz olarak sağlanan hasılatın %0,5'i olacaktır.
- Yurt dışı taşımacılık ifadesinden, başlangıç veya bitiş noktasından herhan-

gi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığından sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

- Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.
- Türk Lirası karşılığında yapılan nakliyecilik hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.
- İhracatçıya ihraç kaydıyla mal teslim edenler götürü gider uygulamasından yararlanamayacaklardır. İhracatı gerçekleştirenler ise ihracat hasılatlarının tamamını dikkate alarak götürü gider uygulamasından yararlanacaklardır.
- Döviz olarak elde edilen ihracat ve taşımacılık hasılatının Türk lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır.
- İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır.
- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.
- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmez. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır.

- Belgesi temin edilmeyen giderlerin döviz olarak elde edilen hasılatın % 0,5'i (binde beşi) olarak hesaplanan götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave edilecektir.

5.2.1.2. Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İlaş (Yemek) ve İbate (Barınma) Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri, Emekli Aidatı ve Demirbaş Olarak Verilen Giyim Eşyası

5.2.1.2.1. Yemek Giderleri

Hizmet erbabına işyerinde veya işyerinin müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılıp GVK'nın 23/8'inci maddesiyle vergiden istisna edilmiştir. GVK'nın 40/2'nci maddesinde yazılı bu giderler, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. Bu giderlerin aynı şekilde, zirai kazancın gerçek usulde tespitinde (GVK md.57/4) ve serbest meslek kazancının tespitinde de (GVK md. 68/2) gider olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 23/8'inci maddesinde yer alan yemek bedeline ilişkin hükümde; işverenlerce hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden müstesna tutulmasına izin verilmiştir. Söz konusu istisnanın uygulanmasında, işverenin işyerinde yemek hazırlatması şart olmayıp yemeğin dışarıdan temin edilmesi ve işyerinde ayın olarak yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaat niteliğinde olması yeterli bulunmaktadır.

İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (287 Seri No'lu GVGT ile 2015 takvim yılında uygulanmak üzere) 13 TL'yi aşmaması (2016 yılı için de 13,70 TL) ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilecektir. İstisna uygulamasında yemek bedeline KDV dahil edilmeyecektir. Yemek bedelinin tutarınının 13 TL'yi aşması halinde, aşan kısım (istisna tutarına isabet eden KDV hariç olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır. Yemek fişi,

ticket vs. adlarla bilinen ve hizmet erbabının bu fişleri kabul eden lokantalarda yemek yemesine imkân sağlayan uygulama bu kapsamdadır.

Yemek bedelinin hizmet erbabına nakit veya erzak olarak verilmesi halinde ise bu ödemeler de ücret niteliğindedir ve genel gider olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınır.

5.2.1.2.2. Barınma Giderleri

- Personelin işyerinde ve müştemilatında barındırılması amacıyla yapılan giderler ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.
- Gider kapsamına, barınılacak yerin inşası, tefrişi, bakımı, elektrik, su, gaz giderleri de girer.
- Personele tahsis edilen lojmanlar bu kapsamda değildir.
- Konukevi niteliğinde olan yerlerin bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir.

Personelin işyeri müştemilatı dışında barındırılması suretiyle sağlanan menfaatler GVK madde 23/9 uyarınca vergiden istisna edilmiştir. İstisna kapsamına girmeyen konut temini, ücretli açısından net menfaati ifade etmektedir. Konutun kira bedelinin, bu bedel bilinmiyor ise, emsal kira bedeli ile değerlendirilen menfaatin, net ücret olarak değerlendirilmesi, bu tutarın brütünün hesaplanarak bu tutar üzerinden vergilendirmenin yapılması mümkündür.

5.2.1.2.3. Tedavi İlaç Giderleri

- Sadece personele verilecek sağlık hizmeti gider yazılabilir. Yakınları için verilen hizmetler gider yazılamaz.
- Sağlık hizmetinin verildiği yerin önemi yok diyen görüşler mevcut olsa da maddede bu hizmetlerin iş yeri veya müştemilatında verilmesi gerektiği açıktır.
- Dışarıdaki bir sağlık kuruluşundan sağlık hizmeti alınması ve bu hizmetin bedelinin işverence karşılanması halinde bu bedel ücretli açısından ücret olarak değerlendirilerek GVK madde 40/1'e göre ücret gideri olarak giderleştirilmelidir.

5.2.1.2.4. Emekli Aidatı ve Sigorta Primleri

- İstirdat (Geri alma) edilmemek üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliğe haiz olması koşuluyla emekli aidatı veya sosyal sigorta primleri ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.
- Bu fıkraya göre tek bir sosyal güvenlik kuruluşuna yapılan ödemeler indirim konusu yapılabilecektir.
- Özel sigortalar için yapılan ödemeler bu kapsamda değildir.
- Yine bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılan sigorta primleri işveren payından oluşmaktadır. İşçi payları ücretin unsuru olarak 40/1’inci madde kapsamında gider yazılır.
- Genel Sağlık Sigortası Kanunu gereğince fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemeyeceği hükme bağlandığından, primler fiilen ödendiği tarihte gider yazılmalıdır.
- GVK’nın 40’inci maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan sigorta primleri ve emekli aidatları esas olarak kanuni zorunluluk nedeni ile yapılan ve gider olarak kabul edilen ödemelerdir. Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesi bu zorunluluğun, primlerin çalışanların kendi ülkelerindeki sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenerek yerine getirilmesine imkan tanımıştır. Bu nedenle, Türkiye ve karşı ülkenin taraf olduğu söz konusu sözleşme çerçevesinde, taraf ülkede ödenen sosyal güvenlik primleri işveren paylarının, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümleri çerçevesinde prime esas azami ücret üzerinden hesaplanan prim tutarı ile sınırlı olmak üzere, Türkiye’de kain sigorta şirketlerine ödenen sigorta primlerinde olduğu gibi gider kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır.¹

5.2.1.3. İşle İlgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye veya İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

Zarar, ziyan ve tazminatlar (ilgili olduğu yılda değil de ileriki yıllarda kesinleşerek ödenmesi durumunda) ödendiği yılda gider yazılır. Ayrıca zarar, ziyan

1 Gelir İdaresinin 16.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.07.21/1839 sayılı özeldes

ve tazminat ödemesinin iş sahibinin kişisel kusurundan doğmamış olması gerekir.

İş Kanunu'nun işverenlere yüklediği yükümlülükler nedeniyle ödenen kıdem tazminatları, ihbar tazminatı, iş kazası ve meslek hastalığı nedeniyle ödedikleri tazminatlar ile işveren veya çalıştırdığı bir kimsenin başkasına zarar veren fiili nedeniyle Borçlar Kanunu hükümlerine göre ödedikleri tazminatlar gider yazılabilir.

İlam dışında sulh yoluyla ödenen tazminatlar gider yazılamaz. Elektrik, su, doğalgaz ve telefon tüketim ve hizmet bedellerinin vadesinde ödenmemesi sebebiyle ilgili kurumlara ödenen gecikme faizleri, vade farkı niteliğinde olup gider yazılabılırler.

5.2.1.4. İşle İlgili ve Yapılan İşin Önemi ve Genişliği İle Orantılı Seyahat ve İkamet Giderleri (Seyahat Maksadının Gerektirdiği Süreyle Sınırlı Olmak Şartıyla)

İşletmeyle ve işle ilgisi olmayan kişilere ait seyahat ve ikamet giderleri indirilemez. Örneğin turistik mahiyetteki gezi harcamaları ile eşle çıkılan iş seyahatlerinde yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınmaz.

5.2.1.5. Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmeye Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

GVK madde 40/5'inci maddesi kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, sigorta, yakıt vb. giderleridir. Taşıtlar için yapılan harcamanın gider olarak kaydedilebilmesi için taşıtların kesinlikle işte kullanılması gerekmektedir. Ayrıca işletme aktifinde bulunmamakla beraber kiralama yolu ile edinilen ve işte kullanılan taşıtların giderleri de indirilebilecektir.

Öte yandan, aynı maddenin, VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider olduğunu düzenleyen 7 numaralı bendi gereğince ayrılan amortismanların tamamı da gider kaydedilebilecektir.

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

işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayrılacaktır.

Diğer taraftan ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemelere ilişkin hükümlere göre; safi kazancın tespitinde, hem kiralama yoluyla edinilen hem de işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz ve uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların hem giderlerinin hem de amortismanlarının indirilmesi kabul edilmemektedir (GVK Md.41/7).

Ayrıca Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesindeki özel düzenleme uyarınca ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere binek otomobilleri, uçak ve helikopterler için ödenen motorlu taşıtlar vergileri, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılamaz.

5.2.1.6. İşletme ile İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar ve Kaydiyeler Gibi Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Buna göre; işletme ile ilgili olan ve maddede sayılanlarla aynı mahiyette olan vergiler (banka ve sigorta vergileri, emlak vergileri, işletme ile ilgili olan taşıt vergileri) gider olarak kabul edilebilmektedir. İşletme ile ilgili mükellef sıfatıyla ödenen emlak vergileri de indirilebilir.

Mükellef sıfatıyla ödenen damga ve harçlar indirilebilir. Verginin asıl mükellefçe başka bir işletmeye yansıtılması durumunda, diğer işletmenin bu tutarı gider olarak yazması mümkün değildir.

BSMV'nin mükellefi banka, banker ve sigorta şirketleri olup, bunlar tarafından ödenen vergi indirilir. Uygulamada BSMV müşteriye yansıtılmaktadır. Bu durumda mükellefler (banka müşterisi) bu vergiyi GVK madde 40/1'e göre gider yazabilirler.

Öte yandan KDV Kanunu uyarınca indirimi kabul edilmeyen KDV ticari kazancın tespitinde gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

5.2.1.7. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Amortisman ayırabilmek için amortismanına tabi kıymetin işletmede 1 yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekmektedir. VUK'ya göre amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Buna göre, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, 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 taşınmazların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır (365 Sıra No'lu VUKGT).

Değeri VUK'da belirtilen meblağları aşmayan peştamallıklar (2015 yılı için 880 TL) ile işletmede kullanılan ve değeri VUK'da belirtilen meblağları aşmayan (2015 yılı için 880 TL) alet ve demirbaşlar amortismanına tabi tutularak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük gösterenlerde bu sınır topluca dikkate alınır.

Mükellefler 3100 sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'un 7'inci maddesi uyarınca satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayrılabilir.

5.2.1.8. İşverenlerce Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar

Ödenen aidatın bir aylık tutarı, iş yerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. İşverenlerce sendikalara ödenen aidatın, belirtilen bu miktarı aşması halinde, aşan kısmın ticari kazancın tespitinde gider olarak nazara alınması mümkün değildir. Sendika aidatının, işverenler tarafından gider yazılabilmesi için, aidatın ilgili bulunduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir. İlgili bulunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatları, daha sonraki yıllara ait kazancın tespitlerinde dikkate alınmaz (GVK Genel Tebliği Seri No: 149).

“Çıplak ücret”; fazla mesai, prim, ikramiye, sosyal yardım gibi ek ödemeleri içermeyen ücrettir. Çıplak ücretin brütlerinin aylık toplamının otuza bölünmesi suretiyle ilgili ay için gider yazılabilecek aidat tutarı bulunur.

5.2.1.9. İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

- 4697 sayılı Kanunla 07.10.2001 tarihinden geçerli olmak üzere, GVK'nın 40/9'uncu maddesine eklenen hüküm uyarınca işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.
- Bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar, ücretlinin elde ettiği brüt ücretin %15'ini ve yıllık bazda asgari ücretin brüt yıllık tutarını aşamayacaktır.
- Aynı hüküm ücretliler tarafından ödenen katkı payı tutarı içinde geçerlidir.
- Hem işveren hem de ücretli tarafından katkı payı ödenmesi ve toplam tutarın yukarıda belirtilen sınırı (ücretin %15'ini ve asgari ücret yıllık tutarını) aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca serbestçe belirlenebilecektir.
- Gider olarak dikkate alınacak tutarın tespitinde yıllık asgari ücret ve aylık ücret ifadelerinden brüt ücretin anlaşılması gerekmektedir.

5.2.1.10. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedeli

Söz konusu düzenlemenin usul ve esasları, (gıda bağışları için) 251 Seri No'lu GVGT ile açıklanmıştır. Buna göre;

- Gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmekte olup; bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir.

- Gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar 3065 sayılı Kanununun 17/2-b maddesine göre KDV'nden müstesnadır. Faturada “İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır” ibaresinin yer alması zorunludur. Kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda maddesi bağışlarının) bünyesine giren KDV tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.
- Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Bağışa konu mal bedeli VUK'nun 232'nci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir.
- Bağış yapılan dernek ve vakıfların tüzük veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapılabileceğine ilişkin hükümlerin bulunması yeterlidir. Bunların başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olması, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf statüsünde olmaması bağışın gider yazılmasına engel değildir.
- Ticari işletmeye dahil malların bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli GVK'nın 40'ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilecektir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir.
- Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli GVK'nın 89'uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

5.2.1.11. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar

6645 sayılı Kanununun 9'uncu maddesi ile GVK'nın 40'ıncı maddesine eklenen 11'inci bend hükmü uyarınca Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir; ancak bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle

ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamayacaktır.

5.2.1.12. Banka Kredi Borçları Nedeniyle Tahakkuk Etmiş, Ancak Henüz Ödenmemiş Faizlerin Gider Yazılması

5228 sayılı Kanunla VUK'nun 281. ve 285'inci maddelerinde yapılan değişikliklerle, mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacak ve borçların, değerlendirme gününe kadar işlemiş faizleriyle birlikte dikkate alınacağı (değerleneceği) hükme bağlanmıştır. Bu değişiklik, dönem sonuna (değerleme gününe) kadar işlemiş olan kredi faizlerinin hesaplanarak gider yazılması; aynı şekilde dönem sonuna kadar geçen süreye isabet eden mevduat faizlerinin de hesaplanarak gelir olarak dikkate alınması anlamına gelmektedir.

5.2.2. Menkul Kıymet İhraç Giderleri

Bu giderler, menkul kıymetlerin kâğıt ve baskı giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga resmini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimlerini, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri içerir.

5.2.3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

VUK'nun 282'inci maddesinde yer alan ilk tesis ve taazzuv (kuruluş ve örgütlenme) giderleri, kurumun tesis olunması veya yeni bir şube açılması veya işlerin devamlı bir suretle genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderlerdir.

Bu giderlere örnek olarak şirket ana sözleşmesinin düzenlenmesi, fizibilite raporunun hazırlanması, yeni şube açılmasına ilişkin giderler (tahliye, hava parası gibi), normal faaliyete geçene kadar yapılan tanıtma ve reklam giderlerini sayabiliriz.

İlk tesis ve taazzuv giderleri doğrudan gider yazılabileceği gibi kurumlar vergisi mükellefleri tarafından aktifleştirilerek mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda 5 yıl içinde itfa edilebilir. Amortisman ayrılmasına işletmenin tam olarak faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlanır.

5.2.4. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

Türk Ticaret Kanunu, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu veya kurumların kuruluş kanunları gereği yapılan (bilançoyu tasdik, eski yönetimi ibra ve yeni yöneticileri seçmek vb. için) genel kurul toplantı giderleri ile birleşme, fesih ve tasfiye giderleri safi kurum kazancının tespitinde gider kaydedilir.

Genel kurul için kabul edilen giderler, genel kurulun ilanı, posta giderleri, toplantı salonu için yapılan giderler, genel kurul üyelerinin örf ve adetlere uygun temsil ağırlama giderleri gibi giderlerdir. Bunların dışında üyelerin genel kurula katılmak için yaptığı ulaşım, konaklama vs. giderler, kurum tarafından karşılanırsa bile gider olarak indirilemez. Çünkü bu giderler kurumun değil üyelerin, koydukları sermayelerin yönetimine ilişkin yaptıkları giderlerdir.

5.2.5. Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bilanço Gününde Hükmü Devam Eden Sigorta Sözleşmelerine Ait Karşılıklar

- 1) Muallak hasar karşılıkları (hasar gerçekleşmiş ancak tahakkuk etmemiş veya tahakkuk etmiş ancak henüz hak sahibine ödenmemiş tazminat bedellerinin, sigorta şirketinin ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için ayrılan karşılıklar),
- 2) Kazanılmamış prim karşılıkları (yürürlükteki sigorta sözleşmelerinin tahakkuk etmiş primlerinden komisyonlar düşüldükten sonra kalan kısmının, gün hesabına göre bilanço gününden sonraya kalan kısmından, reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutar, sigorta şirketinin gelecek dönemlere ilişkin gelirleridir. Bunların ilgili olmadığı dönem kazancına dahil edilmemesi için karşılık ayırmak suretiyle dönem kazancından indirilmesi mümkündür),
- 3) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar (her sözleşme için belli istatistiksel veriler ve aktüerya hesaplarına dayanılarak ayrı ayrı hesaplanacak olan, sigorta riskinin gerçekleşme ihtimaline yönelik yapılan hesaplama ile bulunan kısmının dönem kazancından indirilmesidir)
- 4) Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri

karşılıklı olarak sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.

- 5) Sigorta teknik karşılıklarının ertesi bilanço döneminde aynen kara aktarılması gerekmektedir.

5.2.6. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı

Anılan şirketlerde komandite ortağın kâr payı şahsi ticari kazanç olarak beyan edileceğinden bu kâr payının şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaması için safi kurum kazancının tespitinde gider olarak hasılatından indirilmesi öngörülmüştür.

5.2.7. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Katılım bankaları adı verilen kuruluşlara mevduat olarak yatırılan paralar, katılma hesabı adı altında alınıp, karşılığında mevduat faizi yerine vadesine bağlı olarak belirlenen kar payı adı altında bir ödeme yapılmaktadır. Her ne kadar “kar payı” olarak adlandırılrsa da ödenen bu bedel aslında katılım bankalarının finansman maliyeti olarak katlandığı bedeldir. İştirak kazancı veya menkul sermaye iradı değildir.

Diğer taraftan mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları krediler için faiz yerine kullandıkları kredinin vadesine bağlı olarak hesaplanan belli bir bedel ödemektedir. Kar payı adı altında ödenen bu bedeller de ticari kazancın hesabında gider yazıldığı gibi katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödemediği kar payları da gider yazılacaktır.

5.2.8. Kurum Çalışanlarına Ödenen Temettü İkramesi

Bazı kurumlar ana sözleşmeleri veya kuruluş kanunlarındaki hükümlere dayanarak hesap dönemi sonunda tahakkuk eden safi kardan memur ve müstahdemlerine “temettü” “kar payı” veya başka bir nam altında ücret vermektedir.

Temettü ikramiyesine şirket genel kurulu karar verdiğinden ve genel kurul toplantısı da izleyen yılın Mart ayında yapıldığından bu temettünün tahakku-

ku da bir sonraki yıl yapılmaktadır. Ancak tahakkuk bir sonraki yıl yapılırsa bile anılan temettü ikramiyesi önceki yıla ait bir ücret gideri olduğundan, anılan tutarın yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde diğer indirimler sütununda gösterilerek indirim konusu yapılması gerekmektedir. Ayrıca temettünün genel kurul kararının verildiği yılın sonuna kadar mutlaka dağıtılması zorunludur.

5.3. İndirilemeyecek Giderler

5.3.1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumların ödenmiş sermayeleri için faiz hesaplamaları veya faiz ödemeleri halinde gider kaydetmeleri mümkün değildir. Türk Ticaret Kanununun 471. madde hükmü uyarınca “hazırlık devresi faizi” adı altında bazı durumlarda sermaye üzerinden faiz ödenmesi mümkün olmakla birlikte, bu faiz de gider yazılamayacaktır.

5.3.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları Ve Benzeri Giderler

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ortaklarına veya ortaklarla ilişkili kişilere örtülü sermaye üzerinden ödeyecekleri veya hesaplayacakları faizler, kur farkları ve benzeri giderlerin, gider olarak kurum kazancından indirimi kabul edilmemektedir. Örtülü sermayeye ilişkin hükümlere KVK'nın 12'nci maddesinde yer verilmiştir.

5.3.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

KVK'nın 13'üncü maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış olan kazançların kurum kazancından indirimine müsaade edilmemektedir.

5.3.4. Ayrılan Yedek Akçeler

Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safî kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Ban-

kacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil) indirilemeyecek giderlerdendir.

5.3.5. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında İhracından Doğan Zararlar

Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyon ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespiti sırasında gider olarak indirilemeyecektir.

5.3.6. Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyetiyle ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

5.3.7. Suçtan Kaynaklanan Maddi ve Manevi Tazminat Giderleri

Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurum kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri kanunen kabul edilmeyen giderlerdendir.

5.3.8. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar

Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminatlar, gider olarak dikkate alınmayacaktır.

5.3.9. Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderlerinin % 50'si

Kanunda her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'sinin gider olarak dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmış ve Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya,

sıfıra kadar indirmeye yetkili kılınmıştır. (90/1081 sayılı B.K.K. ile bu oran (0) sıfır olarak belirlenmiştir.

Öte yandan 03.01.2008 tarih ve 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile adı değiştirilen 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun'un 4.maddesinin 11 No'lu fıkrasıyla "31.12.1960 tarih ve 193 sayılı GVK'nın 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez" hükmü getirilmiştir. B.K.K ile söz konusu oran sıfır (0) olarak belirlendiğinden alkol ve alkol ürünleri için yapılan ilan ve reklam giderlerinin tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

5.3.10. İşletmede Kullanılan Yabancı Kaynaklara İlişkin Faiz, Komisyon, Vade Farkı, Kâr Payı, Kur Farkı ve Benzeri Adlar Altında Yapılan Gider ve Maliyet Unsurları Toplamının %10'unu Aşmamak Üzere Bakanlar Kurulunca Kararlaştırılan Kısmı

KVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasına 6322 sayılı Kanunun 37'nci maddesiyle eklenen (i) bendinde; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, borç verme ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmın kurum kazancının tespitinde gider olarak indiriminin mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır. Ancak bu rehberin düzenlendiği tarih itibariyle Bakanlar Kurulunca herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

5.3.11. Kanunen Yasaklanmış Fiiller Nedeniyle Katlanılan Giderler

Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler niteliğinde olmadığından, bu giderlerin gelir ve kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, rüşvet verme fiili Türk Ceza Kanununun 252'nci maddesinde suç olarak

tanımlandığından, rüşvet ve rüşvet ile ilgili her türlü gider, vergiye tabi ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

5.3.12. Dar Mükellef Kurumların Ana Merkeze veya Türkiye Dışındaki Şubelerine Yaptıkları Bazı Ödemeler

KVK'nın 22'nci maddesinde yer alan düzenlemeye göre dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde;

- a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizlerin, komisyonların ve benzerlerinin,
- b) Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelere gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan payların,

indirimlerinin yapılması kabul edilmez.

5.3.13. Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkrariyeleri

GVK'nın 75'inci maddesi gereğince menkul sermaye iradı sayılan idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz. Diğer taraftan kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri önceki bölümde açıklandığı üzere GVK'nın 61'inci maddesi gereğince ücret sayıldığından, gider olarak dikkate alınabilecektir.

6. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ

6.1. Örtülü Sermaye

6.1.1. Örtülü Sermaye Kavramı Ve Borç/Öz Sermaye Oranı

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dö-

nemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

Buna göre işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi (Borcun, ortak veya ortakla ilişkili kişiden ancak üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmez),
- İşletmede kullanılması (borcun aynı şartlarla diğer başka bir kuruma aktarılması halinde, işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacak ve bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye oluşmayacaktır),
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması,

gerekmektedir.

Söz konusu karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınacaktır.

Örtülü sermaye uygulamasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini,

ifade etmektedir.

Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranmaktadır.

Söz konusu oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınacaktır.

6.1.2. Örtülü Sermaye Tutarı

Örtülü sermaye uygulamasında temin edilen borcun tamamının değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin, KVK uygulamasında gider kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır. Kanunda borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

6.1.3. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar

Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

- a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri-nakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.
- b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.
- c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.
- ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktöring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

6.1.4. Örtülü Sermaye Uygulamasında Kur Farkı Gelirlerinin Durumu

Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, KVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

6.1.5. Örtülü Sermaye Üzerinden Yapılan Ödemeler veya Hesaplanan Tutarların Kâr Payı Sayılması ve Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir; ancak bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

6.1.5.1. Borç Veren Tam Mükellef Kurum Olması

Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltilmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyanamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilir.

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek; kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; TL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi hal-ler nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

6.1.5.2. Borç Veren Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması

Borç para verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap dönemi- nin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak dikkate alınacak ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir.

Ayrıca, mükellefler, örtülü sermaye uygulaması nedeniyle kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizleri giderleştirmemeleri ve tahakkuk eden bu faiz tutarlarını ödememeleri halinde, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan bu tutarların henüz dağıtılmış bir kâr payı olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacağından, kâr payı stopajına tabi tutulması da söz konusu olmayacaktır. Anılan faiz tutarlarının ödenmesi halinde ise kâr payının dağıtıldığı kabul edilecektir.

Örneğin, (A) A.Ş., cari dönemde kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye niteliğinde olduğunu bilerek örtülü sermayeye isabet eden borçlara ilişkin olarak hesapladığı faizleri finansman gideri olarak dikkate almamıştır. Bu durumda, söz konusu faiz ödemeleri yapılmadığı sürece kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanımını nedeniyle herhangi bir faiz reddi veya düzeltme yapılması durumunda, faiz tutarlarının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla söz konusu tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş. hakkında 2015 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu 2014 yılında tam mükellef gerçek kişi ortağından almış olduğu borçlara ilişkin gider kaydedilen faiz tutarları, örtülü sermaye uygulaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmiş ve mükellef hakkında kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Ayrıca, söz konusu faiz giderlerinin örtülü sermayeye isabet eden kısmı, hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış net kâr payı olarak değerlendireceğinden, mükellef hakkında Aralık 2014 vergilendirme dönemine ilişkin olarak kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi tarhiyatı da yapılması gerekecektir.

Örtülü sermaye sayılan borçlara ilişkin dar mükellef kurumlara ödenen faizler üzerinden yapılmış vergi kesintisi, düzeltme neticesine göre kâr payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilebilecektir.

6.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

6.2.1. Kapsam

KVK'nın 13'üncü maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Buna göre, Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,
- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması

gerekmektedir.

Dolayısıyla kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

6.2.2. İlişkili Kişi Kavramı

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

6.2.3. Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.

Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır.

6.2.4. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelle-

ri, KVK'nın 13'üncü maddesinde açıklanan aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceklerdir.

1) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Buradaki karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir.

2) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kâr oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntemin özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulması öngörülmektedir.

3) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

Bu yöntemde, emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere

yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat veya bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat veya bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır. Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra da mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır.

4) Diğer yöntemler: Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

16/12/2007 tarihli ve 26722 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HAKKINDA KARAR**’da ayrıca emsal bedelin tespitinde mükelleflerce kullanılacak iki emsal fiyat tespit yöntemi daha belirtilmiştir. Bunlar *kar bölüşüm yöntemi* ve *işleme dayalı net kar marjı yöntemi*dir.

5) Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Bu çerçevede, kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

- Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,
- Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,
- İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
- Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle

karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

6) İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlemlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir.

Net faaliyet kâr marjının tespitinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınacaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınır. Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar düzeltme yapılması gerektiği belirlenmelidir. Bu yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır.

6.2.5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

KVK'nın 13'üncü maddesinin (5) numaralı fıkrasında, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiş ve yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapı-

lamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellefin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmesi mümkündür.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlamakta olup, mükellef söz konusu başvuru ile birlikte, GİB tarafından istenen asgari bilgi ve belgeleri İdare'ye sunmak zorundadır.

Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunan mükellef iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir. İdarenin, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirmesi sonucu birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğini tespit etmesi durumunda, ilgili ülke veya ülkelerle anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapması mümkün bulunmaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının süresi en fazla 3 yıl olup, söz konusu anlaşma imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade edecektir. Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin sürecin her aşamasında, mükellef ile karşılıklı bilgi ve görüş alışverişinde bulunulur. Ayrıca, yapılan her anlaşma yalnızca ilgili mükellefe özgüdür ve bu mükellefi ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, yapılan anlaşmaların başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.

İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellef ya da mükelleflerin incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilecektir.

6.2.6. Mükelleflerden İstenecek Belgeler

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. Dolayısıyla, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar bu hesaplama ve belgeler olduğundan, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ Ekinde (Ek:2) yer alan “TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM”u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyanname ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Yine 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği uyarınca Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri ve diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri için kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekmektedir.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri ve gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak ise Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edeceklerdir.

Söz konusu bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler

- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Öte yandan, yukarıda belirtilen Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere düzenlenecek raporda yer vermelerine gerek bulunmamaktadır.

Ancak söz konusu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

İdare'ye ibraz etme zorunluluğu getirilen bilgi ve belgeleri Tebliğde belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında da Vergi Usul Kanunu'nun cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

6.2.7. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, 13'üncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin tam mükellef kurum olması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kâr payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir.

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda ise, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, 13'üncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

6.2.8. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı

KVK'nın 13'üncü maddesinin 7'nci fıkrası uyarınca tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır.

Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her **türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi**dir.

6.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

KVK'nın 7'nci maddesiyle belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılsa bile vergi uy-

gulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

Öncelikle yurt dışı iştirakin “kontrol edilen yabancı kurum” olması gerekir. Bu ise doğrudan veya dolaylı olarak, ayrı ayrı ya da birlikte, sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olunması anlamına gelmektedir. Söz konusu oranın hesabında Türkiye’deki tam mükellef gerçek kişi ve kurumların sahip olduğu payların toplamı dikkate alınacaktır. Bunların kendi aralarında ilişkili olup olmamasının önemi bulunmayacaktır.

Ayrıca yurt dışı iştirak payının yıl içinde en yüksek olduğu pay oranına göre hesabı yapılacaktır. Yani dönem sonunda pay oranının düşmüş olması halinde bile yıl içinde herhangi bir zamanda %50’yi bulan bir iştirak söz konusu ise kontrol edilen yabancı kurum sayılacaktır. Ancak muvazaa olmaksızın hesap döneminin kapanmasından önce iştirak payının tamamının elden çıkarılmış olması halinde kontrol edilen yabancı kurum hükümleri uygulanmayacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye’de vergilendirilmesi için kar dağıtımını yapmış olması gerekmemektedir. Bununla birlikte;

- Yurt dışı iştirakin, faaliyetiyle orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürüttüğü ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki pasif nitelikli (yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi Gelirler pasif nitelikli gelirdir. Yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı olmayan sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler de pasif nitelikli gelir sayılacaktır) gelirlerinin, toplam gayrisafi hasılatının en az %25’ini oluşturması,
- Yurt dışı iştirakin kurum kazancının %10’dan az gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması (Tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, aynı dönemde elde edilen

toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranı),

- Yurt dışı iştirakin gayrisafi hasılat tutarının 100.000,-TL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması (Yurt dışındaki iştirakin hasılatının TL karşılığının tespitinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankasınca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır),

şartlarını topluca taşınması halinde, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, Türkiye’de tam mükellef kurumların kazancının tespitinde dikkate alınarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Kapsama giren kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabilir kârının olmaması durumunda Türkiye’de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir. Yurt dışı iştiraktan elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanmasında, yurt dışı iştirakin ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurumun kârının sermayeye eklenmesi durumunda da söz konusu kazanç anılan madde hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Tam mükellef kurumlar ile birlikte tam mükellef gerçek kişilerin de kontrol edilen yabancı kuruma ortak olmaları halinde, gerçek kişilerin elinde bulunan hisse senetleri ve iştirak hisseleri yurt dışında kurulu şirketin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde dikkate alınacaktır. Bununla birlikte; söz konusu gerçek kişilerin kontrol edilen yabancı kurum üzerinden elde edecekleri kazançlar, bu madde kapsamında değerlendirilmeyecek, sadece tam mükellef kurum tarafından elde edilen kazançlar bu madde kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurum şartlarının gerçekleşmesi halinde yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, söz konusu iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların kurum-

lar vergisi matrahlarına (ve geçici vergi dönemleri itibarıyla da geçici vergi matrahlarına) hisseleri oranında dahil edilecektir. Kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkede oniki ayı aşan bir hesap döneminin bulunması halinde, kazancın elde edilme tarihinin belirlenmesinde yurt dışındaki şirketin hesap dönemi takvim yılı olarak dikkate alınacaktır.

Yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, Türkiye’de vergilendirilecek kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Öte yandan, kontrol edilen yabancı kurumun zararlarının söz konusu kuruma iştirak eden tam mükellef kurumların kazançlarının tespiti dikkate alınabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

6.4. Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi

KVK’nın 30’uncu maddesinin 7’nci fıkrasında, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu vergi güvenlik müessesinin amacı, vergi cenneti olan ülkelere aktarılan tutarların vergilendirilmesini sağlamaktır. Öte yandan, Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin henüz kullanılmamış olması nedeniyle, bu hüküm şu an itibarıyla uygulanmamaktadır.

7. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK İNDİRİMLER

7.1. Zarar Mahsubu

7.1.1. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

KVK’nın 9’uncu maddesinde geçmiş yıl zararlarının mahsubu düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi beyannamesinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve

beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar beyanname üzerinden indirim konusu yapılmaktadır.

Kanunun 20'nci maddesinin 1'inci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20'nci maddenin 2'nci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

- 1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması,
- 2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Vergi Usul Kanununun 192'nci maddesi uyarınca, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil etmektedir. Öte yandan devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir. Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.

2015 yılı dönem kazancından, 2010 – 2014 yıllarına ait zararlar mahsup edilebilecektir.

Kurumlar vergisinden istisna edilen bazı kazançlar, ilgili yıl faaliyet sonucu zararlı sonuçlanmış olsa dahi, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak uygulanmakta ve söz konusu istisna kazançlar, müteakip yıl kazançlarından indirilmek üzere zarar olarak müteakip yıllara devredilmektedir.

7.1.2. Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararlar

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların indirimine ilişkin hüküm, KVK'nın 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde yer almaktadır. Buna göre;

Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

- 1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,
- 2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

Yurt dışı faaliyet sonuçlarını genel netice hesaplarına intikal ettirmede faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel netice hesaplarına kaydedilecektir. Bu kayıt keyfiyeti mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden dolayı zamanında yerine getirilmemişse, bu kurumun faaliyet sonucu ile ilgili kazancı, tasarruf edebildiği yılda genel netice hesaplarına intikal ettirilecektir.

Tasarruf kriteri, faaliyette bulunulan yabancı ülkede, faaliyet sonuçlarının, o ülke mevzuatına göre hesaplanıp, genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi zorunluluğu ve imkanı çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

7.2. Diğer İndirimler

KVK'nın 10'uncu maddesine göre kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

7.2.1. AR-GE İndirimi

AR-GE indirimi hem KVK'nın 10/1-a maddesinde hem de 12/03/2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda düzenlenmiş bulunmaktadır.

KVK'ya göre, mükellefler işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ünü kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek ve kurum kazancının bulunması şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan AR-GE İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir.(Herhangi bir endeksleme yapılması söz konusu değildir)

“AR-GE İndirimi“ olarak yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebilecek, AR-GE faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden AR-GE indirimi hesaplanmayacaktır.

Öte yandan 5746 sayılı Kanunda belirtilen işletmelerce gerçekleştirilen AR-GE ve yenilik harcamalarının tamamı 31.12.2023 tarihine kadar KVK'nın 10'uncu maddesi uyarınca kurum kazancının kazancın tespitinde kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabilecektir.

5746 sayılı Kanun kapsamındaki indirimden yararlananlar, KVK'da belirtilen “AR-GE indirimi”nden ayrıca yararlanamazlar.

5746 sayılı Kanun kapsamında hesaplanan AR-GE indirimi tutarının ilgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamaması halinde bu tutar sonraki hesap dönemlerine devredilecek, 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 alınacaktır.

5746 sayılı Kanun kapsamında AR-GE indiriminin usul ve esaslarının anlatıldığı 31/07/2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği bulunmakta olup; KVK’nın 10’uncu maddesi çerçevesinde indirim konusu yapılacak AR-GE indiriminin usul ve esasları hakkında 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Rehberin izleyen bölümlerinde 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde KVK’nın 10’uncu maddesi uyarınca indirim konusu yapılacak AR-GE indiriminin usul ve esasları hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

7.2.1.1. AR-GE Faaliyetinin Tanımı ve Kapsamı

Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde işletme bünyesinde yapmış oldukları harcamaların %100’ü kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yapılan bir harcamanın AR-GE indirimine konu edilebilmesi için AR-GE faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmekte olup aşağıda belirtilen amaçlara yönelik olmalıdır:

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,

- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

Aşağıda sayılan faaliyetler ise AR-GE faaliyetleri kapsamına girmemektedir:

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (şekil, renk, dekorasyon vb. estetik ve görsel değişiklikler),
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklâm amaçlı tüketici testleri.

7.2.1.2. AR-GE Faaliyetinin Sınırı

AR-GE faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. AR-GE projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren AR-GE projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar AR-GE harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni AR-GE projesi olarak değerlendirilir.

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar AR-GE faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar AR-GE faaliyeti kapsamı dışındadır.

Yukarıda belirtilen amaçlara yönelik olmayıp, mevcut teknolojinin kullanılmasıyla elde edilen, şekil ve estetiğe yönelik değişiklikler AR-GE faaliyeti kapsamı dışındadır.

7.2.1.3. AR-GE Harcamaları

AR-GE indirimine hak kazanmaları için işletmelerin ayrı bir AR-GE departmanı kurmaları zorunlu olup bu departmanlarda kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri, proje bazında sağlanan kredilere ilişkin finansman giderleri, AR-GE faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan (hizmetli ve vasıfsız personel hariç) personelin ücretleri ve bu faaliyetlerin sürdürebilmesi için gereken ve fiilen bu faaliyetler için kullanılan genel gider mahiyetindeki giderler AR-GE harcamaları olarak kabul edilir. Ayrıca doğrudan AR-GE faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçlar, AR-GE faaliyetleriyle ilgili olarak diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemeler de bu mahiyettedir.

Ayrıca doğrudan ve münhasıran AR-GE faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme payları da AR-GE harcaması kapsamındadır.

7.2.1.4. AR-GE Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

Örneğin, kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir.

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

Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkân kalmaması durumunda, kurumun AR-GE faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Örneğin; bir kurum tarafından 3 yıl süreli AR-GE projesi hazırlanarak, ön fizibilite çalışmalarının akabinde, AR-GE faaliyetine başlanılmıştır. İkinci yılın sonunda, kurum AR-GE projesinin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı düşüncesiyle projeden vazgeçme kararı almıştır. Dolayısıyla, projenin başlama tarihinden itibaren aktifleştirilen AR-GE harcamaları, projeden vazgeçildiği tarih itibarıyla doğrudan gider yazılabilecektir.

İster aktifleştirilsin, ister doğrudan gider yazılsın; ilgili dönemde yapılan AR-GE harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında AR-GE indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.

7.2.1.5. AR-GE İndiriminin Uygulanması

Mükellefler, AR-GE harcamalarının %100'ü oranında hesaplayacakları AR-GE indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. AR-GE indirimi, AR-GE faaliyetine başlandığı andan itibaren hem yıllık 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.

Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan “ AR-GE Projesi Değerlendirme Raporu” nun olumsuz olması halinde, AR-GE indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır.

Mükelleflerin AR-GE projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, AR-GE indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

7.2.1.6. Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri

Henüz tamamlanmamış bir AR-GE projesinin, başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

AR-GE indirimi uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir AR-GE projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, AR-GE projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar AR-GE indiriminden yararlanabilecek olup devreden kurumda yapılan AR-GE harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

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

7.2.1.7. Diğer Hususlar

7.2.1.7.1. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

AR-GE faaliyetinin esas itibarıyla işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir. Fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaşılması şartıyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan AR-GE bölümünde yapılan AR-GE faaliyetleri, işletme bünyesinde yapılmış sayılacaktır. İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait AR-GE merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan AR-GE faaliyetleri de bu kapsamda bulunmaktadır.

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

7.2.1.7.2. Mükelleflerden İstenecek Belgeler ve Diğer Hususlar

AR-GE indiriminden yararlanmak isteyen mükellefler, proje ve uygulama aşamalarında aşağıda belirtilen belgeleri ilgili birimlere göndereceklerdir.

AR-GE indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyanamesinin verileceği tarihe kadar AR-GE faaliyetiyle ilgili olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Ek-1'de yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir.

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

AR-GE projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yaptıracak, Ek-2'de yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir.

Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan AR-GE yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş AR-GE projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin AR-GE değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'dan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

7.2.1.7.3. Projenin AR-GE Projesi Olarak Değerlendirilmemesinin Sonuçları

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca AR-GE projesi olarak değerlendirilmeyen projeler nedeniyle mükellef tarafından haksız yere indirim konusu yapılan tutarlar, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften aranacaktır.

7.2.1.7.4. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca “AR-GE indirimi” ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Mükelleflerin Kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan AR-GE indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik Haziran ayı sonuna kadar bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. AR-GE proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesinden sonra gelmesi halinde de AR-GE indiriminden yararlanılabilecektir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise AR-GE indiriminden yararlanılamayacaktır.

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

7.2.1.7.5. Diğer Kurumlardan Sağlanan AR-GE Destekleri

94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı çerçevesinde Para-Kredi Koordinasyon Kurulunun 09.09.1998 tarih ve 98/16 sayılı Kararına istinaden yayımlanan 98/10 sayılı Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının uzman kurumlar tarafından AR-GE niteliğine sahip olduğu tespit edilen projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerin belli bir ora-

nı hibe şeklinde karşılanmakta veya bu projelere geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlanmaktadır. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan AR-GE harcamaları da AR-GE indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

7.2.1.7.6. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde ve Serbest Bölgelerde Yapılan AR-GE Harcamaları

AR-GE indirimi uygulaması açısından, AR-GE departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır. Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan AR-GE departmanlarında yapılan harcamalardan belirtilen kriterlere uyanlar AR-GE indirimi kapsamındadır.

Ancak, KVK'nın 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Dolayısıyla, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen AR-GE faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesinde ya da 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü 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.

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

7.2.1.7.7. AR-GE İndirimi Uygulamasına İlişkin Örnek

(X) A.Ş. ilaç üretimi ve satışı faaliyeti ile uğraşmakta ve üretim tesisinde AR-GE departmanı bulunmaktadır. Şirket, yeni bir ilacın üretimi ile ilgili AR-GE

projesine 04.02.2015 tarihinde başlamış ve bu projeye yönelik olarak 2015 yılı içinde aşağıdaki harcamaları yapmıştır.

Harcama Türü	Tutarı (TL)
Sadece AR-GE bölümünde çalışan mühendislere ödenen ücret	500.000
Sadece AR-GE bölümünde çalışan hizmetlilere ödenen ücret	200.000
Yarı mamul hesabında bulunan ve kullanılan etken maddenin bedeli	50.000
AR-GE bölümü için alınan makinenin maliyet bedeli	50.000
Sadece AR-GE bölümünde kullanılan makinenin amortisman tutarı	10.000
Genel yönetim giderlerinden AR-GE bölümüne verilen pay	40.000
Yabancı bir şirketten alınan laboratuvar hizmeti bedeli	130.000
AR-GE bölümünde kullanılacak malzemeler için ödenen gümrük vergisi	20.000
Kısmen AR-GE bölümünde kullanılan cihazın amortismanı	30.000
AR-GE bölümüne alınan malzemeler için kullanılan kredinin faizi	15.000
AR-GE bölümüne ayrılan kısmın elektrik, su ve doğalgaz gideri	80.000
TOPLAM	1.125.000

(X) A.Ş.'nin projenin başından itibaren yapılan harcamalarla ilgili olarak AR-GE indiriminden yararlanabilmesi için, hazırlayacağı raporu 14.05.2015 tarihine kadar GİB'e göndermesi gerekir.

Bu başvuru üzerine GİB tarafından TÜBİTAK'a intikal ettirilecek olan proje raporunun AR-GE kapsamında olduğunun kabul edilmesi durumunda, 04.02.2015 tarihinden itibaren yapılan harcamalar AR-GE indirimine konu edilecektir.

Öte yandan, örnekte belirtilen harcamalardan aşağıda yazılı olanlar AR-GE indiriminden yararlanamaz.

Sadece AR-GE bölümünde çalışan hizmetlilere ödenen ücret	200.000
AR-GE bölümü için alınan makinenin maliyet bedeli	50.000
Genel yönetim giderlerinden AR-GE bölümüne verilen pay	40.000
Kısmen AR-GE bölümünde kullanılan cihazın amortismanı	30.000
TOPLAM	320.000

Bu dört harcama kalemi çıkarıldıktan sonra kalan [1.125.000 – 320.000] 805.000 TL, e-beyannamenin AR-GE indirimi satırına yazılacaktır.

Ayrıca, bu harcamalarla ilgili YMM raporunun da 30.06.2016 tarihine kadar vergi dairesine ibraz edilmesi şarttır.

7.2.2. Sponsorluk Harcamaları

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamaların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklâm harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan aynı ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde aynı ve nakdi ödemeler,

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

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

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

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16.06.2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, fe-

derasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

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

Yönetmeliğin 4'üncü ve 13'üncü maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara aynı ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan Yönetmeliğin 4'üncü maddesinde “belge”, sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; “nakdi destek”, sponsor tarafından sponsorluğa 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'nci maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğa alanın hesabına da yatırılabilmesi; sponsorluğa alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğa alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

Söz konusu nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de aynı olarak yapılmış olunması durumunda;

- 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,

şarttır.

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

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

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

Yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı buldukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirecektir.

7.2.3. Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardımlar, gerek Gelir Vergisi Kanununda (89'uncu maddenin birinci fıkrasının 4, 5, 6, 7, 10 ve 11 numaralı bentlerinde) gerekse Kurumlar Vergisi Kanununda (10'uncu maddenin 1 numaralı fıkrasının c, ç, d, e ve f bentlerinde) “diğer indirimler” başlığı altında düzenlenmiştir. Sözü edilen bağış ve yardımlar, gelirin elde edilmesiyle değil harcanmasıyla ilgili bir tasarruftur. Kanunun izin verdiği ölçülerde, izin verilen alanlar ve kişilere yapılan bağış ve yardımlar kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılacaktır. Bu nedenle bağış ve yardımların yapıldıkları zamanlarda muhasebe kayıtlarına “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak kaydedilmesi ve beyanname ticari bilanço kar/zararına KKEG olarak ilave edilmeleri, kurum kazancının yeterli olması halinde ise beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmeleri gerekmektedir. Bağış ve yardımlar, hem dönem kazancının tespitinde gider, hem de beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınmaları halinde mükerrer olarak dönem kazancından indirilmiş olacaktır. Usulsüzlük cezaları ve cezalı tarhiyatlar ile karşılaşılması için bu duruma dikkat edilmesi gerekmektedir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri; yapılan bağış veya yardımın yabancı para cinsinden olması halinde ise bağış veya yardımın yapıldığı tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru ile hesaplanacak olan Türk parası değeri indirimde esas olarak alınacaktır.

7.2.3.1. Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır. %5'lik nispetin hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

7.2.3.2. Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar

Eğitim, sağlık ve bakım hizmetleri ile dini hizmetleri geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamalar kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,
- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İş-

leri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların, tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Sözü edilen tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise o yılki kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.

7.2.3.2.1. Kapsam

Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancından indirilebilmesi, bu bağış ve yardımların aşağıdaki kamu idare ve kuruluşlarına yapılması halinde mümkündür.

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

7.2.3.2.2. Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar

Kapsama dahil olan bağış ve yardımların;

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası için yapılan harcama,

- Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,
- Mevcut tesislerin faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,

niteliğinde olması gerekmektedir.

Düzenlemedeki “okul” ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

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

Düzenlemedeki “ibadethane” ve “yaygın din eğitimi verilen tesis” ifadelerinden de Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.

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

7.2.3.2.3. Kapsam Dışında Kalan Bağış ve Yardımlar

Okul, sağlık tesisi veya öğrenci yurduna ilişkin olarak yapılmış olsa dahi kamu idare ve kuruluşları dışında kalan kurum veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı veya hangi limitler içinde yapılabileceği genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir.

7.2.3.2.4. Bağış ve Yardımın Belgelendirilmesi

Aynı veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekli ve yeterlidir.

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 kimseler 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.

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere yapılan bağışlar, anılan kurumlardan alınan makbuzlara veya bunlar tarafından bankalarda açılan hesaplara yatırıldığına ilişkin alınan

banka dekontlarına istinaden kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, bunlar dışındaki diğer dernek veya vakıflara bu amaçla yapılan bağış ve yardımların ise; mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla gerekli harcamaları finanse etmek üzere bağış ve yardım toplama amacıyla bir organizasyon oluşturulması ve bu hususta mülki idare amirleri ile bir protokol yapılması, nakdi olarak yapılacak bağış ve yardımlar için sadece protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere bir hesap açılması ve yapılan bağış ve yardımların bu hesaba yatırılması, 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 şartlarıyla, tamamının kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi mümkün olacaktır.

7.2.3.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

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

- 3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,
- 4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
- 5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- 6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
- 7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
- 8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,
- 9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,
- 10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunan vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir.

7.2.3.4. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdî bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

7.2.3.5. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış veya Yardımlar

Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığı yapılan **nakdî** bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Anılan Dernek ve Cemiyete yapılacak aynî bağış ve yardımlar ise Rehberin “7.2.3.1. Kurum Kazancının %5’i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar” başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, anılan Dernek ve Cemiyetin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

7.2.3.6. Girişim Sermayesi Fonu İndirimi

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkânı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla KVK’nın 10’uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

7.2.3.6.1. İndirim Şartları

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

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

gerekmektedir.

7.2.3.6.2. İndirim Tutarının Hesaplanması

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle

tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.'nin 2015 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, şirket 2015 yılında 170.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin ayrıca, 30.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 50.000 TL istisna kapsamında serbest bölge kazancı, 20.000 TL yatırım indirimi tutarı ve 2011 yılından 30.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

Şirket beyan edilen gelirin $[170.000+30.000-50.000-30.000-20.000=100.000]$ %10'u olan 10.000 TL'yi girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır.

Bu durumda (A) A.Ş., beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 25/4/2016 tarihine kadar vereceği 2015 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. (A) A.Ş.'nin 2016 yılı sonuna kadar, ayırmış olduğu 10.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 10.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen $(10.000 \times \%20)$ 2.000 TL vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

7.2.3.6.3. Fon Tutarının Vergilendirilmesi

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,
- Ortaklara dağıtılması,

- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- Mükelleflerce işin terki,
- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması

hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannameye indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

7.2.3.7. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmet Kazançlarına İlişkin İndirim

KVK'nın 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (ğ) bendinde; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

7.2.3.7.1. İndirim Kapsamındaki Hizmetler

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

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

kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

7.2.3.7.2. İndirimden Faydalanabilecek Şirketlerin Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konusu

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, 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.

kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

7.2.3.7.3. Hizmetin, Türkiye’den Münhasıran Yurt Dışı Mukimi Kişi ve/veya Kurum İçin Yapılmış Olması

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi 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.

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

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir. Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

7.2.3.7.5. Türkiye’den Verilen, Mimarlık, Mühendislik, Tasarım, Yazılım, Tıbbi Raporlama, Muhasebe Kaydı Tutma, Çağrı Merkezi Ve Veri Saklama Hizmetlerinden Yurt Dışında Yararlanılması

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

7.2.3.7.6. İlgili Bakanlığın İzin ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim Ve Sağlık Hizmetlerinin Yararlanıcısının Yurt Dışında Olması

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

7.2.3.7.7. İndirim Tutarının Tespiti

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

7.2.3.7.8. Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi

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

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.

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

7.2.3.7.9. İlgili Bakanlığın İzni Ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim ve Belgeler

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

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

7.2.3.7.10. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler

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

7.2.3.8. Korumalı İşyeri İndirimi

Korumalı işyeri indirimi, 6518 sayılı Kanununun 83’üncü maddesi ile 19.02.2014 tarihinden geçerli olmak üzere KVK’nın 10’uncu maddesinin 1’inci fıkrasına eklenen (h) bendinde düzenlenmiştir.

Buna göre; 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında korumalı işyeri indirim (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.) kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre % 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Korumalı işyerinin tanımı, 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun'da yapılmış olup; mezkur Kanun'un 3'üncü maddesinde korumalı iş yeri, "İş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engellilere mesleki rehabilitasyon sağlamak ve istihdam oluşturmak amacıyla Devlet tarafından teknik ve mali yönden desteklenen ve çalışma ortamı özel olarak düzenlenen işyerini ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

Korumalı işyerlerine ilişkin ayrıntılı düzenlemeleri içeren "Korumalı İşyeri Hakkında Yönetmelik", 26.11.2013 tarih ve 28833 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

7.2.3.9. Sermaye Artırımında İndirim

27/3/2015 tarihli ve 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 8'inci maddesiyle KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ı) bendinde; finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet

Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

7.2.3.9.1. İndirimin Kapsamı

Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirimde konu edilecek tutarın hesaplanmasında, 1/7/2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden, ilgili hesap döneminin sonuna kadar KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi hükmüne göre hesaplanacak tutar dikkate alınacaktır.

Bu indirim uygulamasında,

- a) Nakdi sermaye artışı, sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmını,
- b) Ticari krediler faiz oranı, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve TCMB tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranını,
- c) Süre, ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan

kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranını,

ifade etmektedir.

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacağı tabiidir.

Bununla birlikte;

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya KVK'nın 12'nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,

indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 4/5/2015 tarihinde, %50 oranında ortağı olan (D)'ye 1.000.000 TL borç vermiş olup bu tutarı "Ortaklardan Alacaklar" hesabında izlemektedir. 15/7/2015 tarihinde (A) Ltd. Şti.'nin sermayesinin nakdi olarak 2.000.000 TL artırılması kararı alınmış ve bu tutarın %25'i olan 500.000 TL aynı tarihte ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Nakdi sermaye artışına ilişkin karar 22/7/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir.

(D) sermaye taahhüdünün geri kalan 750.000 TL'sini 31/7/2015 tarihinde ortağı olduğu (A) Ltd. Şti.'nin banka hesabına yatırmak suretiyle yerine getirmiş olup şirketten 4/5/2015 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TL tutarındaki borcunu henüz ödememiştir.

Ortaklar tarafından, kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacağından, (D) tarafından sermaye taahhüdüne ilişkin olarak ödenen 1.000.000 TL için, (D)'nin 4/5/2015 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TL borç ödeninceye kadar (bu borcun kısım kısım ödenmesi halinde ödenmeyen tutar ile sınırlı olmak üzere) indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

7.2.3.9.2. İndirimden Yararlanacak Olanlar

İndirimden finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere, şartları sağlayan sermaye şirketlerinin yararlanabilmeleri mümkündür. Dolayısıyla finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri bu indirimden yararlanamayacaktır.

7.2.3.9.3. İndirim Uygulaması

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanılan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{Kurum kazancından indirilebilecek tutar} = \text{Nakdi Sermaye Artışı} \times \text{Ticari Krediler Faiz Oranı} \times \text{İndirim Oranı} \times \text{Süre}$$

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin ban-

ka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.

7.2.3.9.4. Sermaye Artırımının Tescili ve Artırılan Tutarın Şirketin Banka Hesabına Yatırılması

Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir.

İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Nakden taahhüt edilen sermayenin;

- Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,
- Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi,

esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.

Örnek 1: (B) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 15/7/2015 tarihinde karar alınmış olup şirket ortaklarından (F)'nin taahhüt ettiği tutar 2.000.000 TL, (K)'nin taahhüt ettiği tutar ise 4.000.000 TL'dir. Taahhüt edilen tutarların %25'i olan 1.500.000 TL 30/7/2015 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmış ve daha sonra sermaye artırım kararı 3/8/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Şirket ortağı (F) taahhüt ettiği sermayenin kalan kısmı olan 1.500.000 TL'yi, sermaye artırımına ilişkin kararın tescil tarihinden sonra, 6/8/2015 tarihinde, şirketin diğer ortağı (K) ise taahhüt ettiği sermayenin kalan 3.000.000 TL'lik kısmını 9/11/2015 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmıştır. (B) A.Ş.'nin yararlan-

nabileceği indirim oranı %50 olup 2015 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %10'dur.

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce (B) A.Ş.'nin banka hesabına yatırılan sermaye taahhüdünün %25'lik kısmı için bu kararın tescil tarihi olan 3/8/2015 tarihi esas alınmak suretiyle indirimden faydalanılması mümkündür.

Kararın tescil tarihinden sonra ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılan sermaye taahhütleri için ise bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihler dikkate alınarak indirim tutarı hesaplanacaktır.

Sermaye artırımına ilişkin karar 3/8/2015 tarihinde ticaret siciline tescil edildiğinden, taahhüt edilen sermayenin kararın tescil tarihinden önce şirketin banka hesabına yatırılan 1.500.000 TL'lik kısmı için bu aydan itibaren yılsonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim} \\ &\quad \text{oranı} \times \text{Süre} \\ &= 1.500.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (5/12) \\ &= 31.250 \text{ TL}\end{aligned}$$

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten sonra, taahhüt edilen sermayenin 1.500.000 TL'lik kısmı (F) tarafından 6/8/2015 tarihinde, kalan 3.000.000 TL'lik kısmı ise şirketin diğer ortağı (K) tarafından 9/11/2015 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmış olduğundan; bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldıkları aylardan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

(F) tarafından yatırılan tutar için,

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim} \\ &\quad \text{oranı} \times \text{Süre} \\ &= 1.500.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (5/12) \\ &= 31.250 \text{ TL}\end{aligned}$$

(K) tarafından yatırılan tutar için,

$$\begin{aligned} \text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim} \\ &= 3.000.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (2/12) \\ &= 25.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, 2015 hesap döneminde 6.000.000 TL'lik sermaye artırımını üzerinden hesaplanan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak toplam indirim tutarı (31.250 TL + 31.250 TL + 25.000 TL=) 87.500 TL olacaktır.

Ayrıca, (B) A.Ş. 2016 hesap döneminde sermaye azaltımına gitmediği ve diğer şartları da sağladığı takdirde 6.000.000 TL'lik bu sermaye artırımının tamamı üzerinden 12 ay için indirim tutarı hesaplayabilecektir.

Örnek 2: 22/12/2015 tarihli genel kurul kararı ile (C) A.Ş.'nin sermayesinin 12.000.000 TL artırılmasına karar verilmiş ve bu tutarın %25'i olan 3.000.000 TL 29/12/2015 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Söz konusu genel kurul kararı 13/1/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek sermaye taahhüdünün kalan 9.000.000 TL'si nakit olarak 29/1/2016 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. (C) A.Ş.'nin indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı %50 olup 2016 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %10'dur.

Sermaye artırımına ilişkin karar her ne kadar 2015 hesap döneminde alınmış olsa da bu kararın ticaret siciline tescili 13/1/2016 tarihinde gerçekleştirildiğinden, taahhüt edilen sermayenin 29/12/2015 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmış olan %25'lik kısmı için 2015 hesap dönemi itibarıyla indirimden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, sermaye artırımına ilişkin karar Ocak 2016 döneminde ticaret siciline tescil edildiğinden ve sermaye taahhüdünün kalan kısmının tamamı da bu dönemde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmış olduğundan, 2016 hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde (C) A.Ş., sermayesinin nakden artırılan tutarının tamamı üzerinden indirim uygulamasından faydalanabilecektir.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim} \\ &= 12.000.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (12/12) \\ &= 600.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

(C) A.Ş. 2016 hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde 600.000 TL'lik tutar için indirim uygulamasından yararlanabilecektir.

7.2.3.9.5. Her Bir Hesap Dönemi İçin Ayrı Ayrı Yararlanma

Sermaye şirketleri gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir hesap dönemi için ayrı ayrı indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.

Öte yandan, sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Örnek: (BA) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 3/8/2015 tarihli genel kurul kararı 24/8/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün tamamı ortaklarca bu ay içinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

(BA) A.Ş. 2015 hesap döneminde 5 aylık süre için indirimden yararlanacak ve şartları sağlamaya devam ettiği sürece artırılan bu sermaye tutarı dolayısıyla izleyen hesap dönemlerinde de bu indirimden yararlanabilecektir.

7.2.3.9.6. Kazanç Yetersizliği Nedeniyle İndirim Konusu Edilemeyen Tutarın Sonraki Dönemlere Devri

Sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde bu indirim tutarları, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek: 2016 hesap döneminde gerçekleştirdiği nakdi sermaye artışları üzerinden 50.000 TL indirim tutarı hesaplamış olan (D) A.Ş. bu hesap dönemindeki mali zararı nedeniyle indirimden yararlanamamıştır.

(D) A.Ş.'nin 2016 hesap döneminde kazanç yetersizliği nedeniyle kurum kazancından indiremediği 50.000 TL'lik indirim tutarı sonraki dönemlere devredecektir. İzleyen dönemlerde kazancın bulunması halinde, 2016 hesap döneminde indirilemeyen bu tutar herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın ilgili dönem matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

7.2.3.9.7. Sermaye Azaltımı

Bu indirimden yararlanan sermaye şirketlerinin daha sonra sermaye azaltımı yapmaları halinde, nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı için sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği ayı izleyen aydan itibaren bu indirimden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, nakdi sermaye artışı yapılmadan önce sermaye şirketlerinin sermaye azaltımına gitmiş olmaları halinde, bu indirimin hesaplanmasında azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısım dikkate alınmayacaktır.

Örnek: (E) A.Ş.'nin sermayesinin 150.000 TL artırılmasına ilişkin olarak 9/5/2016 tarihinde genel kurul kararı alınmış, sermaye taahhüdünün %25'i olan 37.500 TL 11/5/2016 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Karar, 23/5/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek, taahhüt edilen sermayenin geri kalan kısmı olan 112.500 TL ise ortaklarca nakit olarak 27/6/2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. (E) A.Ş.'nin yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2016 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %10'dur.

(E) A.Ş.'nin sermayesinin 120.000 TL azaltılmasına ilişkin genel kurul kararı 10/7/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir.

(E) A.Ş.'nin 2016 hesap döneminde yararlanabileceği indirim tutarı; taahhüt edilen sermayenin 37.500 TL'lik kısmı için kararın tescil tarihi olan 23/5/2016

tarihi, 112.500 TL'lik kısmı için ise bu tutarın ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırıldığı 27/6/2016 tarihi dikkate alınarak hesaplanacaktır.

37.500 TL için:

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim} \\ &\quad \text{oranı} \times \text{Süre} \\ &= 37.500 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (8/12) \\ &= 1.250 \text{ TL}\end{aligned}$$

112.500 TL için:

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim} \\ &\quad \text{oranı} \times \text{Süre} \\ &= 112.500 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (7/12) \\ &= 3.281,25 \text{ TL}\end{aligned}$$

(E) A.Ş. 2016 hesap döneminde (1.250 TL + 3.281,25 TL=) 4.531,25 TL'lik indirim tutarını kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapabilecektir. 2017 ve 2018 hesap dönemlerinde ise diğer şartların da sağlanması kaydıyla, TCMB tarafından bu dönemler için açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınmak suretiyle söz konusu nakdi sermaye artışı üzerinden 12 ay için indirim tutarı hesaplanabilecektir.

10/7/2019 tarihinde sermaye azaltımı yapılmış olduğundan Ocak-Temmuz 2019 dönemi için 150.000 TL'lik sermaye tutarı üzerinden, Ağustos-Aralık 2019 dönemi için ise sermaye azaltımı dikkate alınmak suretiyle (150.000 TL – 120.000 TL=) 30.000 TL'lik sermaye tutarı üzerinden indirim tutarı hesaplanabilecektir.

Öte yandan, (E) A.Ş. sonraki dönemlerde sermaye artırımına gitmesi halinde, şartları taşınması kaydıyla, artırılan bu sermaye tutarları için indirim uygulamasından yararlanabilecektir.

7.2.3.9.8. İndirim Uygulamasına İlişkin Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki ve İndirim Oranları

KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinin dördüncü paragrafı ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki 26/6/2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.

Anılan Bakanlar Kurulu Kararında genel indirim oranı %50 olarak belirlenmiş olup durumlarına göre sermaye şirketleri bu orana aşağıdaki oranları eklemek suretiyle indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.

Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinde indirim oranı, indirimden yararlanan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı;

- %50 ve daha az olan şirketler için 25 puan,

- %50'nin üzerinde olan şirketler için ise 50 puan,

ilave edilmek suretiyle uygulanacaktır.

Örnek: (F) A.Ş.'nin yetkili organı 6/7/2015 tarihinde 6.000.000 TL nakdi sermaye artırımını kararı almış; nakden taahhüt edilen sermayenin %25'i olan 1.500.000 TL ortaklarca 3/8/2015 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Söz konusu karar 12/8/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün geri kalan kısmı olan 4.500.000 TL Ağustos 2015 döneminin sonuna kadar şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

(F) A.Ş.'nin 31/12/2015 tarihi itibarıyla Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen paylarının nominal tutarının çıkarılmış sermayesine oranı %40 olup 2015 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %10'dur.

Buna göre, (F) A.Ş.'nin gerçekleştirdiği nakdi sermaye artışı nedeniyle indirim uygulamasında dikkate alacağı indirim oranı, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, (%50 + %25=) %75 olacaktır.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim} \\ &\quad \text{oranı} \times \text{Süre} \\ &= 6.000.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,75 \times (5/12) \\ &= 187.500 \text{ TL}\end{aligned}$$

Öte yandan, (F) A.Ş.'nin Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen paylarının nominal tutarının çıkarılmış sermayesine oranının %80 olması halinde, indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı (%50 + %50=) %100 olacaktır.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim ora-} \\ &\quad \text{anı} \times \text{Süre} \\ &= 6.000.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 1 \times (5/12) \\ &= 250.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır.

Örnek: (G) A.Ş.'nin yetkili organı tarafından 28/8/2015 tarihinde 24.000.000 TL nakdi sermaye artırımını kararı alınmış olup nakden taahhüt edilen sermayenin %25'i olan 6.000.000 TL, 8/9/2015 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Söz konusu karar 15/9/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün geri kalan kısmı aynı yılın Eylül ayının sonuna kadar ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Diğer taraftan, (G) A.Ş. nakdi sermaye artırımından sağladığı bu kaynağın 10.000.000 TL'lik kısmını, aynı yılın Eylül ayında 9.000.000 TL sabit yatırım tutarı içeren yatırım teşvik belgeli sanayi tesisi yatırımında kullanmıştır.

(G) A.Ş.'nin Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen paylarının nominal tutarının çıkarılmış sermayesine

oranı %80 olup 2015 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %10'dur.

Buna göre, (G) A.Ş.'nin Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen paylarının nominal tutarının çıkarılmış sermayesine oranı %80 olduğu için indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı ($\%50 + \%50=$) %100 olacaktır.

Öte yandan, (G) A.Ş.'nin nakdi sermaye artırımının, yatırım teşvik belgeli sanayi tesisi yatırımında kullanılmış olan 10.000.000 TL'sinin 9.000.000 TL'lik kısmı sabit yatırım tutarına ilişkin olduğundan, bu tutarla sınırlı olmak üzere indirim oranı 25 puan ilave edilmek suretiyle ($\%50 + \%50 + \%25=$) %125 olarak dikkate alınacaktır.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\ &= 9.000.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 1,25 \times (4/12) \\ &= 375.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

Kalan (24.000.000 TL – 9.000.000 TL=) 15.000.000 TL'lik sermaye artırımını için indirim oranı ise ($\%50 + \%50=$) %100 olarak dikkate alınacaktır.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\ &= 15.000.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 1 \times (4/12) \\ &= 500.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

Dolayısıyla, (G) A.Ş.'nin 2015 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu edebileceği toplam tutar (375.000 TL + 500.000 TL=) 875.000 TL'dir.

7.2.3.9.9. İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının birinci maddesinin üçüncü fıkrasında indirim uygulamasında dikkate alınmak üzere farklı indirim oranları belirlenmiştir.

- Gelirlerinin %25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Örnek: (H) A.Ş. 29/7/2015 tarihinde 10.000.000 TL nakdi sermaye artırımı kararı almış ve bu karar 14/8/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. Ancak, (H) A.Ş.'nin 2015 hesap dönemine ait gelir tablosundan, gelirlerinin %55'inin şirketin bankalarda yer alan vadeli mevduat hesaplarına işleyen faiz gelirleri ile iştiraklerden elde edilen kar payları toplamından oluştuğu görülmektedir.

Buna göre, (H) A.Ş.'nin gelirlerinin %25'inden fazlası pasif nitelikli gelirlerden oluştuğu için nakdi sermaye artışı nedeniyle indirilebilecek tutarın hesaplanmasında 2015 hesap dönemi için dikkate alınacak indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

- Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Örnek: (K) A.Ş. 7/6/2016 tarihinde 2.000.000 TL nakdi sermaye artırımı kararı almış ve bu karar 10/8/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. (K) A.Ş.'nin nakdi sermaye artırımı kararının tescil edildiği hesap döneminin son günü itibarıyla aktif toplamının %57'sinin bağlı menkul kıymetler, iştirakler ve bağlı ortaklıklardan oluştuğu görülmektedir. Dolayısıyla, (K) A.Ş.'nin aktif toplamının %50'sinden fazlası bağlı menkul kıymetler, iştirakler veya bağlı ortaklıklardan oluştuğu için 2016 hesap dönemine ilişkin indirilebilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alınacak indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

- Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Örnek 1: (L) A.Ş. 10/9/2015 tarihinde 1.000.000 TL nakdi sermaye artırımında bulunmuş, nakdi sermaye artırımından sağladığı bu kaynağın 400.000 TL'sini 22/10/2015 tarihinde, yeni kurulan ve ortağı olduğu (KL) Ltd. Şti.'ne sermaye olarak koymuştur.

(L) A.Ş. 1.000.000 TL tutarındaki nakdi sermaye artırımının, yeni kurulan (KL) Ltd. Şti.'ne sermaye olarak koyduğu 400.000 TL'si için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı %0 olacaktır. Ancak, (L) A.Ş. kalan 600.000 TL'lik sermaye artırımını için, diğer şartların da sağlanması kaydıyla, ilgili dönemde tespit edilecek orana göre indirim uygulamasından yararlanabilecektir.

Örnek 2: 17/9/2015 tarihinde 5.000.000 TL nakdi sermaye artırımında bulunan (T) A.Ş. sağladığı bu kaynağın 2.000.000 TL'sini ortağına 27/10/2015 tarihinde borç olarak vermiştir.

(T) A.Ş.'nin 5.000.000 TL tutarındaki nakdi sermaye artırımının, ortağına borç olarak verdiği 2.000.000 TL'si için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alacağı indirim oranı %0 olacaktır. Ancak nakdi sermaye artırımının kalan 3.000.000 TL'lik kısmı için, diğer şartların sağlanması kaydıyla, tespit edilecek orana göre indirim uygulamasından yararlanabilecektir. Öte yandan, borç olarak verilen 2.000.000 TL'nin kısmen veya tamamen tahsil edildiği dönemden itibaren, tahsil edilen tutarla sınırlı olmak üzere indirim uygulamasından faydalanılması mümkündür.

- Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Örnek: 11/1/2016 tarihinde 1.000.000 TL nakdi sermaye artırımında bulunan (M) A.Ş. 23/10/2017 tarihinde 800.000 TL bedelle bir arsa satın almıştır.

Buna göre, (M) A.Ş. şartların sağlanması kaydıyla 2016 hesap döneminde 12 ay olarak ve genel indirim oranı dikkate alınmak suretiyle indirim uygulamasından yararlanabilecektir. 2017 hesap döneminde 1.000.000 TL'lik nakdi sermaye artırımını dolayısıyla 10 ay genel indirim oranı dikkate alınacak, kalan

2 aylık sürede ise 23/10/2017 tarihinde arsa alımında kullanılan 800.000 TL tutarla sınırlı olmak üzere indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

9/3/2015 tarihinden KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinin yürürlüğe girdiği 1/7/2015 tarihine kadar olan dönemde, sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, azaltılan sermaye tutarına tekabül eden miktarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Örnek: 15/4/2015 tarihinde 4.000.000 TL tutarında sermaye azaltımına gitmiş olan (N) A.Ş.'nin yetkili organınca 7/7/2015 tarihinde 10.000.000 TL'lik nakdi sermaye artırımı kararı alınmış olup bu tutarın %25'i olan 2.500.000 TL aynı tarihte ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Söz konusu karar 15/7/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün geri kalan kısmı olan 7.500.000 TL nakit olarak 29/7/2015 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

Buna göre, (N) A.Ş. şartları taşıması halinde, nakdi sermaye artırımının sadece (10.000.000 TL – 4.000.000 TL⇒) 6.000.000 TL'lik kısmı için genel indirim oranını dikkate alarak indirim uygulamasından yararlanabilecek olup kalan 4.000.000 TL'lik tutar için ise indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

7.2.3.9.10. Diğer Hususlar

- İndirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından geçici vergi dönemlerinden sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

- Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan sermaye şirketleri, şartların sağlanması kaydıyla, hesap dönemlerinin sona erdiği ay itibarıyla TCMB

tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranını dikkate alarak indirimden yararlanabileceklerdir.

- İndirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, taahhüt edilen sermaye artırımını tutarının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin olarak bu işlemleri içeren ve ilgili banka şubesi tarafından onaylanmış banka hesap özetini kağıt ortamında veya elektronik ortamda ilgili dönem kurumlar vergisi beyannameyi verme süresi içerisinde kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz etmeleri gerekmektedir.

Ayrıca, indirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, nakdi olarak artırdıkları sermaye ile indirim konusu edecekleri tutara ilişkin bilgileri, kurumlar vergisi beyannameyi ekinde bildirmeleri gerekmektedir.

7.2.3.10. Diğer Kanunlarda Yer Alan Bağış ve Yardımlar

7.2.3.10.1. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar

3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu ile bu isim altında bir fon oluşturulmuştur. Bu fonda toplanan paraların ihtiyaç sahiplerine dağıtımı ve Kanun'un amaçları doğrultusunda sair faaliyetlerde bulunmak üzere her il ve ilçede sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları kurulması öngörülmüştür.

3294 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesine göre; "fona ve vakfa yapılacak bağış ve yardımlar, her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Bu bağış ve yardımlar kurumlar ve gelir vergisi matrahından indirilebilir."

Bu hüküm uyarınca gerek fona gerekse sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına yapılan bağışlar ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Ancak hesap dönemleri sonucunun zarar olması halinde, bu fon ve vakıflara yapılan bağış ve yardımlarla dönem zararları büyütülemez veya matrah zarara dönüştüremez.

7.2.3.10.2. Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair 7269 Sayılı Kanuna Göre Afet Felaketzedelerine Yapılacak Bağış ve Yardımlar

7269 sayılı Kanunun 1'inci maddesinde doğal afetler sayılmış ve bu afetlerde zarar gören yerlere yapılacak bağışlarda bu Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Yine bu afetlerin genel hayata etkinliğine ilişkin esasların Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nca hazırlanacak yönetmelikle belirleneceği açıklanmış ve söz konusu afetlerin meydana gelmesinde zararın o yerin genel hayatına etkili olup olmadığına Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nca karar verileceği belirtilmiştir.

Anılan Kanun'un 33'üncü maddesinde, bu Kanun kapsamında yapılacak harcamaları karşılamak üzere belli kaynaklardan oluşan bir fon teşkil edilmesi öngörülmüş ve fonun kaynaklarından biri olarak bu amaca yönelik bağışlar da sayılmıştır.

Aynı Kanun'un 44'üncü maddesinde; *“Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından 33'üncü madde mucibince fona verilen hisseler verildikleri yılın yıllık beyannamesiyle bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilir.”* hükmü yer almaktadır.

7269 sayılı Kanun kapsamında doğal afetlerden zarar gören yerler için oluşturulacak yardım fonuna yapılacak bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilir.

7.2.3.10.3. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Hakkındaki 2828 Sayılı Kanuna Göre Bu Kuruma ve Kuruluşlara Yapılan Bağış ve Yardımlar

Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu hakkındaki 2828 sayılı Kanunun 18'inci maddesinin (e) bendinde Kuruma yapılacak her türlü nakdi ve aynı bağışlar kurumun gelirleri arasında sayılmıştır.

Kanunun 20. maddesinin (b) bendinde *“Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kurum ve kuruluşlara (Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ve Kuruluşları) makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışların sınırsız*

olarak gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkündür.” hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu’na yapacağı nakdi bağışlar, sınırsız olarak vergi matrahından indirilebilecektir.

Ancak makbuz karşılığı yapılacak bu bağışların ilgili yıldaki gelir veya kurumlar vergisi matrahını geçmemesi gerekir.

7.2.3.10.4. Üniversitelere ve Yüksek Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağışlar

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu’nun “Mali Kolaylıklar” kenar başlıklı 56’ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde; “*Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar. Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*” hükmü ter almaktadır.

Buna göre; üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynî veya nakdî bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

7.2.3.10.5. 222 Sayılı İlköğretim Kanununa Göre İlköğretim Kurumlarına Yapılan Bağış ve Yardımlar

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu’nun 76’ncı maddesinde; “*Gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para*

bağışları yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ilköğretim kurumlarına makbuz karşılığı yapacakları nakdi bağışlar vergi matrahının tespitinde gider yazılabilecektir.

7.2.3.10.6. Türkiye Bilimsel Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) Yapılan Bağışlar

TÜBİTAK’ın kurulmasına ilişkin 278 sayılı Kanun’un 13’üncü maddesinde, “Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından TÜBİTAK’a yapılan para bağışları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilebilir.” düzenlemesi bulunmaktadır.

Bu nedenle TÜBİTAK’a yapılan nakdi bağışlar gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

7.2.3.10.7. Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumu Kanununa Göre Yapılan Bağışlar

2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu’nun 100’üncü maddesinin a/2, b/3, c/4 ve e/3 bentlerinde yüksek kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılan bağışlar bunların gelirleri arasında sayılmış ve Kanunun 101’inci maddesinde de yüksek kuruma ve bağlı kuruluşlara yapılan bağışların gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yıl içinde verilecek beyannamelerine, masraf kaydedilebileceği hükme bağlanmıştır.

7.2.3.10.8. 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları

4122 sayılı Kanun ve bu Kanuna yönelik olarak çıkarılan Yönetmelik çerçevesinde yapılan ağaçlandırma ve erozyonla mücadeleye ilişkin harcamalarının tamamı, aynı Kanun’un 12’nci maddesi uyarınca indirim konusu yapılabilecektir. Anılan Yönetmeliğin “ödüllendirme ve teşvik” başlıklı 16’ncı maddesinde de aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

“...Bu yönetmelik hükümlerine göre yapılacak ağaçlandırma ve erozyon kontrolü çalışmaları ile her türlü tesis, bakım ve koruma masraflarının tamamı Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahından düşülmür.”

Bu hükümler gereğince, Yönetmelik kapsamında onaylanmış bulunan uygulama projelerine göre yapılan ağaçlandırma ve erozyon kontrolü harcamaları, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

7.2.3.10.9. 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar

19.11.1983 tarih ve 18226 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 17.11.1983 tarih ve 2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu’nun 46/b maddesinde akademiye yapılacak bağışlar düzenlenmiş olup söz konusu madde uyarınca; gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisi’ne makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilir.

7.2.3.10.10. 4954 Sayılı Türkiye Adalet Akademisi Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar

31.07.2003 tarih ve 25185 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 23.07.2003 tarih ve 4954 sayılı Türkiye Adalet Akademisi Kanunu’nun 36’ıncı maddesi hükmü uyarınca, gelir veya kurumlar vergisine tâbi mükellefler tarafından Akademiye makbuz karşılığında yapılacak nakdî bağışlar, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilecektir.

7.2.3.10.11. 3388 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar

3388 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu’nun 3’üncü maddesinde Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfına yapılan bağış ve yardımların; her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu ve bu bağış ve yardımların, kurumlar ve gelir vergisi matrahından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

7.2.3.11. Ayın Olarak Yapılan Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesinin (2-b) bent hükmü uyarınca,

- Genel bütçeye dahil dairelere,
- Katma bütçeli idarelere,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere,
- Üniversitelere,
- Döner sermayeli kuruluşlara,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına,
- Siyasi partilere,
- Sendikalara,
- Kanunlarla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına,
- Kamu menfaatine yararlı derneklere,
- Tarımsal amaçlı kooperatiflere,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara

bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Görüleceği üzere anılan hüküm, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımları sosyal amaçlarla katma değer vergisi istisnası kapsamına almıştır.

Konuya ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (F) bölümünün "*Sosyal amaç taşıyan istisnalar*" başlıklı 2 numaralı bölümünde; 3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde Kanunun (17/1) inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetlerin,

KDV'den istisna olduğunun hüküm altına alındığı, söz konusu kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'den istisna olduğu, teslim ve hizmet bedeli ile ilgili herhangi bir alt ya da üst sınır söz konusu olmaksızın istisnanın uygulanacağı açıklanmıştır.

Örnek 1: *Bir sanatoryumun bedeli karşılığında aldığı hizmet aracı KDV'ye tabidir. Ancak bu aracın vergi mükellefi olan bir gerçek veya tüzel kişi tarafından sanatoryuma bedelsiz olarak teslimi KDV'den istisnadır.*

Örnek 2: *Kamu yararına çalışan derneklerden olduğu Bakanlar Kurulu Kararı ile onanan (G) Derneği tarafından yaptırılacak olan yükseköğrenim öğrenci yurdu inşaatı için, (H) Yapı Denetim Ltd. Şti. tarafından (G) Derneğine "bedelsiz" olarak verilen "yapı denetimi hizmeti", KDV'den istisnadır.*

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a maddesine göre ise, "... vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi..." mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Dolayısıyla bu hüküm uyarınca, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesinin 1 numaralı bent hükmünde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz mal teslimlerine ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergilerinin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. İşletmelerce bu kapsamda yapılan bedelsiz mal teslimlerine ilişkin olarak yüklenilen ve indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, bedelsiz mal tesliminin gerçekleştiği dönemde hesaplanan katma değer vergisi olarak dikkate alınması ve zamanında yapılan indirim KDV kaydının bu şekilde düzeltilmesi gerekmektedir. Yapılan bağışların gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında indirim olarak (GVK md. 89/2, KVK md. 10) dikkate alınması mümkün ise bedelsiz mal teslimlerine ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergileri gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Örnek:

(T) A.Ş. 2015 yılı içinde kamu menfaatine yararlı bir derneğe maliyet bedeli 10.000 TL olan bir emtiayı bedelsiz olarak bağışlamıştır. Bu emtiaya ilişkin

olarak yüklenilen ve emtianın alındığı dönemde indirim olarak dikkate alınan katma değer vergisi ise 1.800 TL'dir.

Bu durumda şirketin muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

-----/-----	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	11.800
- Bağışlar	
153 TİCARİ MALLAR	10.000
391 HESAPLANAN KDV	1.800
-----/-----	

Yukarıda da ifade edildiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 1 numaralı bent hükmünde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz mal teslimleri katma değer vergisinden istisna olup bunlara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Anılan bent hükmünde sayılan bazı kurum ve kuruluşlar KVK'nın 10'uncu maddesinde sayılmamışlardır (örneğin; tarımsal amaçlı kooperatifler, siyasi partiler ve sendikalar, döner sermayeli kuruluşlar gibi). Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 1 numaralı bent hükmünde sayılmasına karşın KVK'nın 10'uncu maddesinde sayılmayan kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz mal teslimleri ise katma değer vergisinden istisna olmakla birlikte bağış konusu mal bedelleri ile bu mal bedellerine ilişkin olarak yüklenilen ve indirim konusu yapılan katma değer vergileri ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

8. BEYAN ESASI

Tam mükellefiyette, KVK'nın 1'nci maddesinde sayılan mükellefler, bir hesap dönemine ilişkin beyannamelerini, KVK'nın 14'üncü maddesi uyarınca, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, kendilerine özel hesap dönemi tanınan kurumlar ise özel hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine vermek zorundadırlar.

Beyanname verme süresi; mücbir sebep, zor durum, defter ve belgelerin muhafaza altına alınması, tasfiyeye giren kurumlarda tasfiyenin beyanname verme süresinden önce tamamlanması veya sermaye şirketleri dışındaki kurumlarda Maliye Bakanlığınca süre verilmesi hallerinde uzayabilir.

01.02.2007 tarihinden itibaren 367 No'lu VUKGT ile kurumlar vergisi mükelleflerinin hiçbir hadle sınırlı olmaksızın kurumlar vergisi beyannamelerini ve geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda göndermeleri zorunluluğu getirilmiştir. Bu yüzden bütün kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda göndereceklerdir.

Dar mükellefiyette ise Türkiye'de ticari ve zirai faaliyette bulunan yabancı kurumlar mutlaka, yıllık Kurumlar Vergisi beyannameyi vermek, ve bütün gelir unsurlarını beyannameye toplamak zorundadırlar. Vergileme, bu beyanname ile bildirilen toplam kurum kazancı üzerinden yapılır. Dar mükellef kurumların vergiye tabi kazançlarının GVK'da yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret olması halinde yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27'nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname özel beyanname ile beyan etmek zorundadır.

9. TAM MÜKELLEF KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİ

KVK'nın 15'inci maddesinde, birinci fıkrada sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca, tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak bazı ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 (Bakanlar Kurulunca başka bir oran belirlenmediği sürece) oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Öte yandan, KVK'nın geçici 1'inci maddesinin;

- Birinci fıkrasında, bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca,

- İkinci fıkrasında ise GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca, ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısıyla, KVK'nın 15'inci maddesi çerçevesinde vergi kesintisine tabi tutulacak ödemelerden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacak, bu madde kapsamında olan kazanç ve iratların GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulması durumunda da anılan kazanç ve iratlar KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

9.1. Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar

Aşağıda sayılan kişi, kurum ve kuruluşların KVK'nın 15'inci maddesi gereğince vergi kesintisi yapma zorunluluğu bulunmaktadır.

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek veya vakıflar,
- Dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Buna göre, yukarıda belirtilen sorumlularca, KVK'nın 15'inci maddesinde sayılan ödemelerin (avans olarak ödenenler de dahil olmak üzere) nakden veya hesaben yapılması halinde, bu ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.

9.2. Vergi Kesintisi Oranına İlişkin Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki

KVK'nın 15'inci maddesinin dördüncü fıkrası ile Bakanlar Kuruluna bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve fon ve ortaklık kazançlarından yapılacak kesinti için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırma yetkisi verilmektedir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 12/1/2009 tarih ve 2009/14594² sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu Karar'da değişiklik yapan 26.04.2011 tarih ve 2011/1854 sayılı BKK³, 06.06.2012 tarih ve 2012/3322⁴ sayılı BKK ve 08.04.2013 tarih ve 2013/4552 sayılı BKK⁵ ile kullanmıştır.

KVK'nın 15'inci maddesinde vergi kesintisine tabi kazançlar arasında sayılıp, herhangi bir Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranı tayin edilmemiş kazançlar için yapılacak kesinti oranı bu konuda bir Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanıncaya kadar %15 olarak dikkate alınacaktır.

9.3. Vergi Kesintisine Tabi Tutulacak Kazanç ve İratlar

9.3.1. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerine İlişkin Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri

KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara, bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı konusunda GVK'nın ilgili hükümleri uygulanacaktır.

2 03/02/2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 29/06/2011 tarih ve 27979 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4 30/06/2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5 27/04/2013 tarih ve 28630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak 3/2/2009 tarihinden itibaren yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

9.3.1.1. Konsorsiyum Olarak Yapılan İşlere İlişkin Ödemelerin Durumu

Günümüzde belli büyüklükte bir işi yapmak için bir araya gelen firmalar üç tür ortaklık kurabilmektedirler. Bunlar adi ortaklık, iş ortaklığı ve konsorsiyumdur.

Borçlar Kanunu'nun 525 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiş bulunan adi ortaklıkların kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayıp ortakların ayrı ayrı gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmektedir. İş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Kanununda kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Konsorsiyumun tanımı ve vergilendirilmesi konusunda ise vergi kanunlarında herhangi bir özel düzenleme yer almamaktadır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4'üncü maddesinde, ortak girişimler "İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı ve konsorsiyumlar" olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 14'üncü maddesinde ise "...İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise konsorsiyu-

mu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, bir inşaat işini gerçekleştirmek üzere konsorsiyum halinde hareket eden firmaların kendi aralarında yapmış oldukları bu işe ilişkin konsorsiyum sözleşmesinde,

- İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı,
- Sözleşmede taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği,
- Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı,
- Her bir ortağın yüklendiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısma ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği,
- Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,
- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,
- Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği,
- İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı

hususlarının yer alması ve bunlara aynen uyulması gerekmektedir.

Bu unsurlar, konsorsiyumu adi ortaklıktan ve iş ortaklığından ayıran temel unsurlardır. Konsorsiyumun idare ile yapmış olduğu sözleşmede de konsorsiyum sözleşmesine paralel hükümler konulabilmektedir.

Konsorsiyum olarak hareket eden firmalarca yapımı taahhüt edilen yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde (makine, teçhizat ve taşıt temini dahil);

- Firmalar arasındaki konsorsiyum anlaşmasında, “konsorsiyum” tanımı için gerekli olan şartların yer almış olması,

- İdare ile konsorsiyum arasında yapılan sözleşmede işin tamamının alt aşamada kısımlara ayrılabilmesi ve her bir kısım için ödenecek bedelin belirlenmesi,

- Yurt dışından makine, teçhizat ve taşıt teminini içeren sözleşmelerde, temin işinin doğrudan yurt dışındaki ana merkez tarafından ve Türkiye’deki işyerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması

halinde, ihale edilen iş için yapılan ödemeler, vergi kesintisi açısından konsorsiyum üyesi firmaların taahhüt ettikleri işle sınırlı olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Bu şekilde ihalesi yapılan inşaat işlerinde, taahhüt edilen iş, bütünü itibarıyla alt aşamalara ayrılacak ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kısmı için vergi kesintisi yapılacaktır.

Sözleşme kapsamında bulunan makine, teçhizat ve taşıtların yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın veya bunların bulunması halinde herhangi bir katkıları olmadan müstakilen temin edilmesi durumunda, sözleşmede belirtilen malzemelere ait bedellerin, inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işi yapana inşaat işi kapsamında ödenen istihkak mahiyetinde olmadığı kabul edilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

9.3.2. Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri

9.3.2.1. Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri

KVK’nın 15’inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

03/02/2009 tarihinde yürürlüğe giren 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

9.3.2.2. Dernek veya Vakıflara Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Bu kesintinin yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin, kamuya yararlı dernek ya da vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıklarına yapılan kira ödemelerinden de gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

9.3.2.3. Diğer Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri

KVK'nın 1'inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyanname ile beyan edilecektir.

Dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.2.4. Devlete, Özel İdarelere, Belediyelere ve Köylere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri

Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.3. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonusu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 Tarihli ve 4749 Sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna Göre Kurulan Varlık Kiralama Şirketleri ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetler ve Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Sağlanan Gelirler

Tam mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen, her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, bu gelirler üzerinden GVK'nın geçici 67'nci maddesinin yürürlükte olduğu süre boyunca, KVK uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faizlerin vergilendirilmesinde, 279 seri No'lu GVGT'nde yapılan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirlerden 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 29/6/2011 tarihinden itibaren

- Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden %10,
- Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %7,
- Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %3,
- Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

9.3.3.1. Döviz Cinsinden Yahut Döviz, Altına veya Başka Bir Değere Endeksli Menkul Kıymetlerin İtfası Sırasında Oluşan Değer Artışlarında Vergi Kesintisi

Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi, **28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri** ve (Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarının, döviz cinsinden ihraç edilmesi ve bunların itfası sırasında anaparanın yine döviz cinsinden ödenmesi halinde, döviz kurundaki değişim nedeniyle anaparada meydana gelen değer artışı üzerinden vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir. Vergi kesintisi sadece faiz tutarı üzerinden yapılacaktır. Döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerin faizlerinin itfa tarihinden önce belli dönemler itibarıyla ödenmesi halinde de sadece bu faiz tutarı vergi kesintisine tabi olup, ayrıca kur farkı üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bununla birlikte, yukarıda belirtilen menkul kıymetlerin döviz, altına, enflasyona veya başka bir değere endeksli olarak ihraç edilmesi halinde, itfa tarihinde menkul kıymet sahibine faiz ve anapara olarak ödenen tutar ile menkul kıymetin ihraç bedeli arasındaki tutar vergi kesintisi matrahını oluşturacaktır.

Döviz cinsinden yahut döviz, altına veya başka bir değere endeksli olarak çıkartılan menkul kıymetlerin faizini temsil eden kuponlarının menkul kıymetten ayrı olarak alım satıma konu olması halinde, faiz kuponlarının itfası sırasında ödenen bedelin tamamı vergi kesintisine tabi tutulacak, menkul kıymetin itfası sırasında geri ödenen anapara tutarı ise vergi kesintisine tabi olmayacaktır.

9.3.3.2. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna Göre Kurulan Varlık Kiralama Şirketleri ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan Menkul Kıymetler ve Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Sağlanan Gelirlerin Kurumlar Vergisine Tabi Olmayan veya Kurumlar Vergisinden Muaf Olanlar Tarafından Elde Edilmesi Halinde Vergi Kesintisi Uygulaması

Söz konusu gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmayan veya muaf olan kurumlarca elde edilmesi halinde KVK uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu kesintinin yapılmaması için kurumlar vergisinden muaf olan kurumların bu durumlarını tevsik etmeleri ve menkul kıymetlerin kendilerine ait olduğunu vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlara yazılı olarak beyan etmeleri gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek KVK'nın 15'inci maddesi gerekse GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.4. Mevduat Faizleri

Mevduat faizlerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında

dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen mevduat faizleri üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, mevduat faizlerinden GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek KVK'nın 15'inci maddesi gerekse GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.5. Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, söz konusu gelirler üzerinden, GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek KVK'nın 15'inci maddesi gerekse GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.6. Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Vergi kesintisine ilişkin oran 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren 2009/14594 sayılı BKK ile %15 olarak belirlenmiştir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları,

siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, söz konusu gelirler üzerinden, GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek KVK'nın 15'inci maddesi gerekse GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.7. Repo Gelirleri

Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarının geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Vergi kesintisine ilişkin oran 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren 2009/14594 sayılı BKK ile %15 olarak belirlenmiştir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Ancak, söz konusu gelirler üzerinden, GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek KVK'nın 15'inci maddesi gerekse GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.8. Şans Oyunlarını Düzenleyenler Tarafından Bunların Bayilerine veya Aracılara  denen Komisyon, Prim ve Benzeri  demeler üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

BaŐbayiler hariĉ olmak üzere 5602 sayılı Kanunda tanımlanan Şans oyunlarına ilişkin bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve Şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere ve diŐer kişilerce ĉıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri  demeler üzerinden KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Söz konusu kesinti oranı 6/6/2012 tarihli ve 2012/3322 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1/7/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere %15 olarak belirlenmiştir.

9.3.9. Vergiden Muaf Olan Kurumlara DaŐıtılan K r Paylarında Vergi Kesintisi

KVK'nın 15'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, vergiden muaf olan kurumlara daŐıtılan GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, kurumlarca kârın sermayeye eklenmesi k r daŐıtımı sayılmayacaktır.

Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiye istinaden yayımlanan 12/1/2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Kararla k r daŐıtımına ilişkin vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, vergiden muaf olan kurumlara daŐıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Anılan maddenin üçüncü fıkrası uyarınca, vergi kesintisine tabi tutulan Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, ikinci fıkra uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.3.10. Fon ve Yatırım Ortaklıklarının İstisna Kazanĉları  zerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

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

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (fon veya ortaklık portföyünde, döviz veya dövizle endeksli kıymetlerin bulunması, istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmez),
- Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli maddelere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları,

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

KVK’nın 15’inci maddesinin üçüncü fıkrası ile emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı istisna kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Ancak, söz konusu istisna kazançlar üzerinden, GVK’nın geçici 67’nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek KVK’nın 15’inci maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları ayrıca kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisine tabi olmayacaktır. Öte yandan söz konusu fon ve ortaklıklardan (tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) **kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilen kar payları kurumlar vergisine tabidir. Kurumlar elde edilen geliri brütletme yaparak beyan edeceklerdir.**

9.3.10.1. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

GVK'nın geçici 67'inci maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş portföy işletmeciliğinden doğan kazançları vergi kesintisine tabi olduğundan KVK 15'inci madde uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde, 257 seri No'lu GVGT ile 258 seri No'lu GVGT'nde yer alan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

257 seri No'lu GVGT'nin "7.1.1. Portföy kazançları üzerinden tevkifat" başlıklı bölümünde; fon ve ortaklıkların 31.12.2005 tarihinde mevcut olan portföylerini, bu tarihten sonra alıp satacakları menkul kıymetlerden ayrı olarak izleyecekleri, 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetleri ile bu tarihten önce ihraç edilen tahvil ve Hazine bonolarının elden çıkarılması veya elde tutulması sürecinde doğan ve kurumlar vergisinden istisna olan portföy kazançlarının bu kısmı için; bu kısım portföyün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşması halinde öteden beri devam ettiği üzere GVK'nın 94'üncü maddesine göre % 0 (Sıfır), aksi durumda ise % 10 oranında tevkifat yapılacağı açıklanmıştır.

258 Seri No'lu GVGT'nin "3.3- Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıklarında Giderlerin Dağıtımı" başlıklı bölümünde ise fon ve ortaklıkların genel giderlerini (fon yönetim ücretleri vb.) ayrı şekilde izlenen portföy kısımlarının toplam portföy bileşimi ağırlığına göre dağıtacakları ve İlgili portföy bileşiminde yer alan menkul kıymetlerle doğrudan ilişkilendirilen giderlerin ise, sadece ilgili kısım portföy kazançlarından indirileceği belirtilmiştir.

9.3.10.2. Portföyü Türkiye'de kurulu Borsalarda İşlem Gören Altın ve Kıymetli Madenlere Dayalı Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde

edilen kazançlarından, KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu kesinti oranı, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 0 olarak belirlenmiştir.

9.3.10.3. Girişim Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarından, KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Ancak, girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sıfır olarak uygulanacaktır.

9.3.10.4. Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarından, KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Ancak, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sıfır olarak uygulanacaktır.

9.3.10.5. Emeklilik Yatırım Fonlarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Emeklilik yatırım fonlarının kazançları, KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca yapılacak vergi kesintisi kapsamında değildir.

9.3.10.6. Konut Finansmanı Fonları ve Varlık Finansmanı Fonlarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan kazançları 01.10.2006 tarihinden itibaren GVK'nın geçici 67'nci maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi ol-

duğundan söz konusu kazançlar üzerinden KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca kesinti yapılmayacaktır.

9.4. Vergi Kesintilerine İlişkin Beyannamenin Verilme Yeri ve Zamanı

KVK'nın 15'inci maddesinin beşinci fıkrasına göre, bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

Gelir Vergisi Kanununa göre yapılan gelir vergisi kesintisine ilişkin usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacaktır. GVK'nın 100 üncü maddesinde, genel bütçeye dahil idare ve kuruluşların yaptıkları vergi kesintisi için muhtasar beyanname vermeyecekleri belirtilmiştir. Bu ilke, KVK uyarınca yapılacak vergi kesintileri için de geçerlidir.

Yapılan kesintilerin Gelir Vergisi Kanununda belirtilen süre içinde muhtasar beyanname ile beyanı gerekmektedir. KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca verilecek muhtasar beyanname de aynı süre içinde verilecektir. 371 sıra No'lu VUKGT ile yapılan belirlemeye göre muhtasar beyanname ertesi ayın başından yirmi üçüncü günü sonuna kadar verilebilecektir.

Ancak, kazançları kurumlar vergisinden istisna edilen fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Bu kesinti için ayrıca muhtasar beyanname verilmeyecektir.

9.5. Diğer Hususlar

KVK 15'inci maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.

Yapılan vergi kesintisinin, vergi kesenin kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

Yapılacak kesintilerde, kazanç ve iratların gayrisafi tutarları dikkate alınacaktır. Ancak, ödemenin net tutar üzerinden yapılması, başka bir ifadeyle verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisinin, ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanması gerekecektir.

9.6. Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi

9.6.1. Genel Açıklama

KVK'nın 15'inci maddesinin ikinci fıkrasında, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi; 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında da Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi hükümleri düzenlenmiştir.

Öte yandan, 4842 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle değişik, GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-i) ve (b-ii) alt bentlerinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kâr paylarından; tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr paylarından vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, kurumlar tarafından elde edilen kâr paylarının vergi kesintisine tabi olup olmadığı KVK'nın 15'inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre belirlenecek olup;

- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara,
- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara,
- Kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden KVK'ya göre %15 (2009/14594 sayılı BKK ile belirlenen oran) vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Gelir vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere

dağıtılan kâr payları üzerinden, GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre % 15 (2009/14592 sayılı BKK ile belirlenen oran) vergi kesintisi yapılacaktır. KVK'nın 5'inci maddesinin (d) bendi hükmü kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar üzerinden, Rehberin (9.3.10) bölümünde yer verilen açıklamalar çerçevesinde vergi kesintisi yapılacağından, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Bu hükümler uyarınca, kâr dağıtımına ilişkin olarak KVK ve Gelir Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak vergi kesintisine ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın, kârın dağıtılması aşamasında yapılacaktır.

GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 15 ve 30'uncu maddeleri uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,

- Dar mükellef kurumlara,

- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan, anılan Kanunun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara,

- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara

dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kâr paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması halinde ise dağıtılan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan vergi kesintisi de söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır.

Diğer yandan, tam mükellef kurumlarca kârın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

9.6.2. GVK'nın Geçici 62'nci Maddesi Uygulaması

4842 sayılı Kanunla GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklik 24/4/2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeyle istisna kazanç ve istisna dışı kazanç ayırımına son verilmiş ve vergi kesintisi, kâr dağıtım aşamasına bırakılmıştır. Öte yandan, bu tarihten önceki dönemlere ilişkin dağıtılmamış kârların ne şekilde vergilendirileceği hususu da anılan Kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 62'nci maddede düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin,

a) 31/12/1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,

b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31/12/2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,

c) GVK'nın geçici 61'inci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançlarının,

dağıtım halinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması hükme bağlanmıştır.

Söz konusu geçici maddede yer alan düzenleme uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kârlarının dağıtım halinde, bu kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Aynı şekilde 1/1/1999 ve 31/12/2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununa 4842 sayılı Kanunla eklenen geçici 61'inci madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulacak kazançların dağıtılması halinde ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Öte yandan 1999 yılına ilişkin olarak elde edilen kazançlara uygulanan yatırım indiriminin Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun E. 2003/3, K. 2003/3 sayılı Kararı ile istisna kavramı içinde düşünülmesinin hukuken mümkün bulunmadığı yönünde karar verilmiş olması nedeniyle, 1999 yılı kazançları üzerinden indirim konusu yapılan, ancak yargı kararı uyarınca tevkifata tabi tutulmamış veya yapılan tevkifatları düzeltilmiş bulunan yatırım indirimi tutarına isabet eden kazançların kar dağıtımına tabi tutulması halinde, bu kazançlar üzerinden kar payı dağıtımına bağlı tevkifat yapılacaktır.

Bu madde hükmüne göre, dağıtılan kâr 31/12/2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve KVK veya özel Kanunları uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen kazançla ilişkin ise (serbest bölge kazancı, teknoloji geliştirme bölge kazancı, Türk Uluslararası Gemi Siciline

kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazanç, mülga 5422 sayılı KVK'nın geçici 24 ve geçici 28'inci maddelerinde düzenlenen istisna kazançlar gibi) dağıtılan kârın bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden dağıtım sırasında vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Diğer bir ifade ile 31/12/2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde

- Serbest bölgelerden,
- Teknoloji geliştirme bölgelerinden,
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden,
- Mülga 5422 sayılı Kanunun geçici 24 ve geçici 28'inci maddeleri çerçevesinde

elde edilen istisna kazançların dağıtılması halinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, 2003 ve müteakip yıllardaki hesap dönemlerinde elde edilen söz konusu istisna kazançların dağıtılması halinde, dağıtılan bu tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekecektir.

Diğer taraftan, 1/1/1999–31/12/2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerine ilişkin normal kazançların dağıtımına tabi tutulması halinde ise dağıtılan bu kâr payları üzerinden, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.

Dağıtılmasına karar verilen kazancın 31.12.2002 tarihinden önce istisnaya tabi tutulmuş kurum kazancını da içermesi durumunda dağıtılan kazancın öncelikli istisnaya tabi dağıtılabılır kazançtan gerçekleştirildiği kabul edilecektir.

9.6.3. Kâr Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenememesi Durumunda Vergi Kesintisi Uygulaması

Tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara yapılan kâr payı ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekir.

Ancak, özellikle halka açık şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin maliklerinin kim olduğu dağıtımı yapacak şirket tarafından bilinmediğinden, bu hisselere isabet eden kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı ve kesilen tutarların ne şekilde mahsup/iade edileceği hususunda 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur:

“6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 409'uncu maddesinde, anonim şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin hamiline veya nama yazılı olacağı, 417'nci maddesinde de, şirketlerin nama yazılı hisse senedi sahiplerinin adı, soyadı ve adresleriyle pay defterine kaydetmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kâr payı dağıtacak şirketin ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğunun pay defterinden tespiti mümkün olduğundan, tam/dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefi olanlar adına (kurumlar vergisinden muaf olanlar ile kurumlar vergisine tabi olmayanlar hariç) kayıtlı bulunan senetlere isabet eden kâr payı tutarları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Söz konusu vergi kesintisinin yapılmaması için nama yazılı hisse senetlerini elinde bulunduran kişinin hukuki statüsünün herhangi bir tereddüte yer vermeyecek şekilde belirlenmiş olması gerekir.

Diğer taraftan, halka açık şirketlerce ihraç edilen ve borsada işlem gören nama veya hamiline yazılı hisse senetlerine ilişkin kâr payı dağıtımlarında, söz konusu hisse senetlerinin maliklerinin tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar olduğunun belirlenmesi halinde, bunlara yapılacak kâr payı ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi yapılmayacaktır. Söz konusu vergi kesintisinin yapılmamasını teminen, aracı kurumlar, müşterilerinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerini (unvanı, vergi kimlik numarası, tam/dar mükellef olduğu, bağlı bulunduğu vergi dairesi, dar mükellef ise mukimi olduğu ülke ve kâr payını Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettiği ile adres bilgilerini) Takasbank'a (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Takas ve Saklama Bankası A.Ş.) - Merkezi Kayıt Kuruluşu'na bildireceklerdir.

Kâr payı ödemelerinde vergi kesintisi yapma yükümlülüğü, şirket yetkili organlarının kâr payı ödemelerinin yapılmasını öngördüğü tarih itibarıyla baş-

ladığından, nakden bir ödeme yapılmamış olsa dahi kâr payının ödenmeye başlanması gereken tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, Takasbank - Merkezi Kayıt Kuruluşu söz konusu bilgileri her kâr payı dağıtım işlemi için kâr payını elde eden kurumlar açısından yapılan ayrıma göre, kâr payı dağıtacak şirkete aktaracaktır. Kâr payının Takasbank - Merkezi Kayıt Kuruluşu aracı kılınmaksızın, doğrudan aracı kurumlar tarafından müşterileri adına tahsil edilmesi halinde, her bir müşterinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgileri aracı kurumlar tarafından kâr dağıtacak şirkete bildirilecektir. Aracı kurumlar, müşterilerine ilişkin olarak Takasbank'a - Merkezi Kayıt Kuruluşu'na veya kâr dağıtacak şirkete verdikleri bilgilerin doğruluğundan sorumlu olacaklardır. Kâr paylarının hisse senedi maliklerince doğrudan talep edilmesi durumunda, hak sahibinin vergi kesintisi yapılmayacak kurumlardan olduğu hususu kâr dağıtımını yapacak şirket tarafından belirlenecektir. Müşterilerin veya ortakların hukuki statüleri ve mükellefiyet bilgileri hakkında herhangi bir tereddüt bulunması halinde, aracı kurumlar veya kâr payı dağıtacak şirketler, bunlardan durumlarını Ticaret Sicili Gazetesi, vergi levhası veya bağlı oldukları vergi dairesinden alacakları bir yazı ile tevsik etmelerini de isteyebilecektir.

Hisse senetlerinin maliklerinin hukuki statülerinin ve mükellefiyet bilgilerinin kâr payı dağıtacak şirkete yukarıda belirttiği şekilde bildirilmemesi veya hisse senedi sahiplerince tevsik edilmemesi halinde, dağıtımını yapacak şirketin vergi sorumluluğundan kurtulabilmesi için söz konusu hisse senetlerine isabet eden kâr payı ödemelerinin tamamı üzerinden, vergi kesintisi yapması gerekir. Bu durumda, kâr payları üzerinden yapılacak kesinti, tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar için nihai vergi niteliğinde olmayacaktır. Dolayısıyla, kesilen bu vergiler aşağıda belirtilen esaslar dahilinde söz konusu mükelleflerin doğmuş ve doğacak tüm vergi borçlarına mahsup edilebileceği gibi geçici vergi ve kurumlar vergisi beyanname üzerinden hesaplanacak vergiye de mahsup edilebilecektir.

Elde ettikleri kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılan kurumların, bu kâr paylarını aynı takvim yılı içerisinde tekrar ortaklarına dağıtmaları halinde,

dağıtacakları kâr payları üzerinden, vergi kesintisi yapılarak, dağıtımın yapıldığı aya ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve bu beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kâr dağıtımına bağlı önceki aşamada kesilen vergi mahsup edilecektir.

Diğer taraftan, sözü edilen hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının aynı takvim yılı içinde dağıtılmaması veya mükellef tarafından talep edilmesi halinde kesinti suretiyle ödenen vergiler, kurumun diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir.

Söz konusu mahsup işlemlerinin yapılabilmesi için hisse senedinin maliki olan kurumlar, kâr dağıtımı yapan şirketlere ve/veya Takasbank'a - Merkezi Kayıt Kuruluşu'na veya aracı kuruma müracaat ederek, bunlardan hisse senedinin nevi, adedi, tutarı ve dağıtılan kâr payı üzerinden kesilen verginin miktarı ile söz konusu miktarın vergi dairesine ödendiğine ilişkin makbuzun tarih ve numarasını içeren bir yazı alacaklar ve bu yazıyı mahsup talep dilekçesi ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Bu yazıyı ibraz eden kurumların, vergi borçlarına mahsuben iade talepleri, banka teminat mektubu aranmaksızın ve vergi türü ve miktar sınırlaması olmaksızın yerine getirilecektir.

Anılan kurumlarca, kesilen bu vergilerin KVK'nın 34'üncü maddesi hükmü uyarınca, yıl içerisinde verilecek geçici vergi beyannameleri ile kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiden de mahsup edilebileceği tabiidir.

Kâr payı üzerinden kesilen söz konusu vergilerin nakden iadesinin talep edilmesi halinde ise yukarıda belirtilen belgenin aranılmasının yanı sıra 252 Seri No'lu GVGT ile konuya ilişkin diğer genel tebliğlerde yer alan esaslara göre işlem yapılacaktır.

Yukarıda belirtildiği şekilde vergi yükünden arındırılan bu k r paylarının, elde eden kurum tarafından daha sonra dağıtıma tabi tutulması halinde, bu kâr payları üzerinden dağıtım aşamasında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.”

9.6.4. İstisna Kazançların Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu

4842 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilmiş, vergi kesintisi kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı hale getirilmiştir. İstisna kazançlar üzerinden prensip olarak kesinti yapılmayacak ancak, bu kazançların kâr dağıtımına konu edilmesi halinde bu kâr paylarından vergi kesintisi yapılacaktır.

4842 sayılı Kanunla getirilen vergileme rejimi, prensip olarak istisna kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmamasını öngörmekle birlikte, aynı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 61'inci madde ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, madde kapsamında bulunan yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılmaya devam olunacaktır.

9.6.5. Avans Kâr Payı Dağıtımı

Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır.

Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü ka-

zanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır. Aynı husus, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde de geçerlidir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek avans kâr payı tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamaları gerekmekte olup bu hesaplamanın yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.

10. KURUMLAR VERGİSİNİN TARHI VE ÖDENMESİ

KVK'nın 16'ncı maddesinde belirtildiği üzere; kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir. Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır.

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur.

Kurumlar vergisi,

- mükellef olanların tüzel kişiliği adına,
- iktisadî kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına,
- fonlarda fonun kurucusu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına,

tarh olunur.

Kurumlar vergisi, bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir.

KVK'nın 14'üncü maddesi uyarınca Kurumlar vergisi beyannamesinin, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmekte olup; KVK'nın 21'inci maddesi uyarınca kurumlar vergisinin beyannamenin verilmesi gereken ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.

Tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenmelidir. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların KVK'ya göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenecektir.

KVK'nın 20'nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde münfesi kurum adına tahakkuk eden vergilerden;

a) Bu fıkraların (a) bentlerinin (1) numaralı alt bentlerine göre münfesi veya bölünen kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar,

b) Diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde,

devralan veya birleşilen kurumlarca ödenecektir.

Muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmelidir.

11. DAR MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

11.1. Safi Kurum Kazancı

KVK'nın 22'nci maddesinde dar mükellef kurumların vergilendirilmesiyle ilgili olarak aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

11.1.1. Kurum Kazancının Tespiti

KVK'nın 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulun-

mayanların, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir. Buna göre, Kanunun 2’nci maddesinde sayılan kurumlar, kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmadığı hususuna göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi olarak ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınacaktır. Kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.

KVK’ya göre vergileme yapılabilmesi için safi kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. Safi kurum kazancı, mükelleflerin hasılatlarından bu Kanuna göre indirebilecekleri gider veya maliyet unsurları ile diğer indirimleri düşmeleri ve indirimi kabul edilmeyen giderleri ilave etmeleriyle bulunacaktır.

11.1.2. Kurum Kazancını Oluşturan Kazanç ve İratlar

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.).
- Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.
- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar.

- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları.
- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Bu maddede belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında GVK’nın ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur.

11.1.2.1. Ticari Kazançlar

Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır.

Ancak, anılan şartları taşıyıcılar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmasıdır.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlarca Türkiye’de yalnızca mal teminine yönelik bir işyeri oluşturulması veya daimi temsilci bulundurulması ve bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla temin edilen malların Türk iç pazarına sunulmayarak yabancı memleketlere gönderilmesi halinde, teknik olarak Türkiye’de elde edilmiş bir kazançtan söz edilemeyecek ve vergi doğmayacaktır. Ancak, malların bozulmasını engelleyen (ilaçlama, dondurma, yıkama v.b.) veya nakliyesi için zorunluluk arz eden işlemler (çuvallama, kolileme vb.) gibi malın niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmayan, malı başka bir ürüne dönüştürmeyen ve katma değer yaratmayan işlemler dışında bir işleme tabi tutulduktan sonra yurt dışına gönderilmesi halinde, bentte yer alan ihracat muafliğinden yararlanılması mümkün olmayacaktır.

İşlemin, Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci ile kurumun ana merkezi arasında yapılması gerekeceğinden faturanın da ana merkeze kesilme-

si gerekmektedir. Ancak, faturası ana merkeze kesilen söz konusu malın, bu merkezin yurt dışındaki başka bir şubesine gönderilmesi, bu muafıktan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örneğin; faturası yurt dışındaki merkeze kesilmek suretiyle yurt içinden temin edilen kabuklu fındıkların çuvallara doldurularak ana merkezin başka bir ülkedeki fabrikasına gönderilmesi halinde, yurt dışında bulunan kurum ihracat muaflığından yararlanacaktır.

11.1.2.2. Zirai İşletmelerden Elde Edilen Kazançlar

Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazanç, GVK’nın ticari kazancın belirlenmesi ile ilgili hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulur.

Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye’de zirai kazanç elde edebilmeleri için her şeyden önce Türkiye’de bir zirai işletmenin varlığı gerekmektedir. Zirai işletmenin varlığı hususunda ise Vergi Usul Kanununun 156’ncı maddesindeki hüküm dikkate alınacaktır.

11.1.2.3. Serbest Meslek Kazançları

Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve GVK’nın 65’inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır.

Serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.

Türkiye’de değerlendirme, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Öte yandan, mülga 5422 sayılı KVK’nın 12’nci maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılan “Türkiye’de elde edilen ücretler’e 5520 sayılı Kanunda yer verilmemiştir. Yabancı

kurumların Türkiye’de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye’de yapılacak bir iş için tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye’de hizmet vermesi veya ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle olmaktadır. Bu şekilde dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında genelde bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye’de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı dikkate alınarak kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları, Kanunun 30’uncu maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Serbest meslek kazancının Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden KVK’nın 30’uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye’de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye’de değerlendirilen kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyannameye hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

11.1.2.4. Taşınır ve Taşınmazlar ile Hakların Türkiye’de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar

KVK’nın 3’üncü maddesine göre taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türki-

ye’de kiralanmasından elde edilen iratlar, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır. Bunlar, dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. Bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye’de bulunması ve bu mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

11.1.2.5. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları

Dar mükellef kurumların Türkiye’de menkul sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olması demek, Türkiye’ye sermaye olarak getirilmesi, Türkiye’de borç olarak verilmesi veya benzeri şekillerde Türkiye’de nemalandırılmasıdır. Yatırılmış bulunan bu sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef kurumun Türkiye’de elde ettiği menkul sermaye iradı olacaktır. Menkul sermaye iradının Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Dolayısıyla, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulunduran ve bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığı ile yapılan işlemlerden elde edilen menkul sermaye iratları, ticari kazanç hükümlerine göre ve GVK’nın geçici 67’nci maddesine ilişkin olarak yayımlanan 257 ve 258 Seri No’lu GVGT’lerinde yer alan açıklamalar uyarınca vergilendirilecektir.

Bu itibarla, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesiyle ilgili ödevler, yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir.

11.1.2.6. Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için kazanç ve iradı doğuran kıymetin Türkiye’de bulunması, iş veya işlemlerin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örneğin; dar mükellef (E) Kurumunun Türkiye’de (A) Saklama Bankasındaki

hesabında bulunan hisse senetlerini, (B) gerçek kişinin veya (C) Kurumunun aynı saklama bankasındaki veya (D) Saklama Bankasındaki hesabına aktarması sonucu elde ettiği değer artış kazançları, Türkiye’de vergiye tabi bulunmaktadır.

11.1.3. Dar Mükellef Kurum Kazancının Tespitinde Ayrıca İndirilemeyecek Giderler

KVK’nın 22’nci maddesinin üçüncü fıkrasında, dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler ayrıca düzenlenmiştir.

Dar mükellef kurumun Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyeti var ise safi kurum kazancı, kural olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanacaktır.

Aşağıdaki giderlerin indirimi, dar mükellef kurumlar için kabul edilmemiştir:

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye’deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.
- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

Söz konusu genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak için ayrılan paylardan, Türkiye’deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye’deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir. Buna göre, söz konusu giderler, Türkiye’deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca, bu giderlerin Türkiye’deki kazançta isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, KVK’nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım maddesine uygun olarak belirlenecektir.

11.1.4. Dar Mükellefiyette Örtülü Sermaye Uygulaması

Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından %10'luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmayacaktır. Dolayısıyla, dar mükellef kurumların ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden yaptıkları borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın öz sermayenin üç katını aşan kısım örtülü sermaye sayılacaktır.

11.1.5. Dar Mükellefiyette Tasfiye ve Kısmi Bölünmeye İlişkin Uygulama

KVK'nın tasfiyeye ilişkin hükümleri ile kısmi bölünme hükümleri, dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık verilen iştirak hisseleri, dar mükellef kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin aktifine kaydedilecektir.

11.2. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti

Dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, **ticari ve arızı ticari kazançlarının belirlenmesinde**, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılat;

- Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlardan,
- Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlardan,
- Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretlerden

oluşmaktadır.

Türkiye’de elde edilen hasılatın brüt tutarına Kanunda belirtilen ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle bulunacak tutar, yabancı ulaştırma kurumları için vergiye tabi kurum kazancı olacaktır.

Kanunda belirtilen ortalama emsal oranları, Türkiye’de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için;

- Kara taşımacılığında : %12,
- Deniz taşımacılığında : %15,
- Hava taşımacılığında : %5,

Örnek: (B) yabancı deniz ulaştırma kurumu, İzmir limanından Romanya’nın Köstence limanına kuru üzüm taşımacılığı yapmaktadır. Kurumun yük taşıma ücreti ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yük taşımacılığı karşılığında elde ettiği hasılat 1.500.000 TL’dir.

Buna göre, ortalama emsal oranı, deniz taşımacılığında %15 olacağından, (B) yabancı ulaştırma kurumunun 2015 yılı içinde elde ettiği söz konusu kazanç için beyan etmesi gereken tutar ve ödemesi gereken vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$1.500.000 \times \%15 = 225.000$ TL Kurumlar vergisi matrahı (safi kurum kazancı)
 $225.000 \times \%20 = 45.000$ TL Kurumlar vergisi

Dar mükellef kurumun söz konusu kazancının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden de KVK’nın 30’uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu vergi kesintisi bu örneğe göre,

$225.000 - 45.000 = 180.000 \times \%15 = 27.000$ TL olarak hesaplanacaktır.

11.3. Dar Mükellefiyette Beyan

KVK’nın 24’üncü maddesi uyarınca dar mükellef kurumların kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur ve beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir ve mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendi-

lerine bağılı diğeri iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

Yıllık beyan esasında vergilendirilen dar mükellef kurumların vergilendirme dönemi de hesap dönemidir. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir.

Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler, vergilendirme dönemi sayılır.

KVK'nın 26'ncı maddesi gereğince verilen özel beyannameler ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınır.

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağılı olduğu yerin vergi dairesine verilecektir.

Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir.

Beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadırlar.

11.4. Özel Beyan

KVK'nın 26'ncı maddesi uyarınca dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğeri kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde özel beyanname ile vergi dairesine beyan etmek zorundadır.

Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmayacaktır.

Özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili kurumlar vergisi beyanamesi;

- a) Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,
 - b) Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,
 - c) Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,
 - ç) Arızî olarak ticarî işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,
 - d) Arızî olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı,
 - e) Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı,
 - f) Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen,
- yerin vergi dairesine verilir.

11.5. Beyanname Verilmeyecek Haller

KVK'nın geçici 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, dar mükellef kurumların;

- Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları,
- Tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve geçici 67'nci maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları,
- Daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67'nci madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları,

İçin yıllık veya özel beyanname verilmeyecektir.

Ayrıca; GVK'nın geçici 67'inci maddesinin 7'inci fıkrasında yer alan hüküm gereği, tevkifata tâbi tutulsun tutulmasın dar mükellef kurumlarca Hazine, 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için özel beyanname verilmeyecek, ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ise ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Öte yandan GVK'nın geçici 67'inci maddesinin 9'uncu ve 10'uncu fıkraları uyarınca; 01.01.2016 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler ile 01.01.2016 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler için GVK'nın geçici 67'nci madde hükümleri uygulanmadığından bu gelirler dolayısıyla özel beyanname verilmesi gerekmektedir.

11.6. Verginin Tarhı ve Ödenmesi

KVK'nın 28'inci maddesi uyarınca, dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar

adına tarh olunur. Kurumlar vergisi, beyannamenin vergi dairesine verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde beyannamenin verildiği veya gönderildiği vergi dairesince tarh olunur.

KVK'nın 29'uncu maddesi uyarınca, dar mükellefiyette kurumlar vergisi;

- a) Yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,
- b) Muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar,
- c) Özel beyannameyle bildirilenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde,

ödenektir.

11.7. Vergi Kesintisi

KVK'nın 30'uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş bulunmaktadır.

Bu maddeye göre, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

11.7.1. Vergi Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar

KVK'nın 30'uncu maddesine göre, dar mükellefiyete tabi kurumların bu madde uyarınca vergi kesintisine tabi kazançlarına ilişkin kesinti, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından yapılacaktır.

11.7.2. Vergi Kesintisi Uygulamasına İlişkin Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki

KVK'nın 30'uncu maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca, Bakanlar Kurulu, maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konularını itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya maddenin önceki fıkralarında belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

Aynı Kanunun geçici 1'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınincaya kadar, Gelir Vergisi Kanunu ile mülga 5422 sayılı KVK kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan düzenlemelerin, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı belirtilmiştir.

Buna göre, KVK'nın 30'uncu maddesinde vergi kesintisine tabi kazançlar arasında sayılıp, anılan Kanun öncesinde herhangi bir Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranı tayin edilmemiş kazançlar için yapılacak kesinti oranı bu konuda bir Bakanlar Kurulu Kararı alınincaya kadar %15 olarak dikkate alınacaktır. 3/2/2009 tarihinden geçerli olmak üzere 12/1/2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile söz konusu kesinti oranları belirlenmiştir.

11.7.3. Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Türkiye'de Bulunan İşyeri veya Daimi Temsilci Vasıtasıyla Elde Edilen Kazanç ve İratlarda Vergi Kesintisi

KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumlara Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri ile anılan kurumların;

- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları

üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

KVK'nın 22'nci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

KVK'nın 15'inci maddesine göre, tam mükellef kurumların, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hakedişlerinden, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerinden, mevduat faizlerinden, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından, repo kazançlarından ve kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmaktadır.

Bu nedenle, tam mükellef kurumların vergi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratlarının, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmamak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar tarafından da elde edilmesi halinde, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesine göre her halükârda vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmamak suretiyle yaptıkları ticari ve zirai faaliyet kapsamında, bu işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları (dar mükellef kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri hariç) ve menkul sermaye iratları (kâr payları ile Kanunun 15'inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları hariç) üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadan veya Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulunsa da bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmamak suretiyle elde ettikleri, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve kâr payları hariç menkul sermaye iratlarından Kanunun 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Örneğin; yabancı bankaların Türkiye’de bulunan şubelerinin bizzat bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden KVK’nın 30’uncu maddesinin birinci fıkrasına göre vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu bankaların şube dışında elde ettikleri ve bankacılık faaliyetine dahil olmayan kazanç ve iratları üzerinden yine anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Vergi kesintisi yapma sorumluluğu bulunanların dar mükelleflere nakden veya hesaben ödeme yapmaları sırasında, dar mükellefin Türkiye’de işyerlerinin veya daimi temsilcilerinin bulunup bulunmadığının bilinmemesi halinde anılan madde uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekeceği tabiidir.

Diğer taraftan, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın sorumlularca kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır. KVK’nın 30’uncu maddesinin diğer fıkralarına göre yapılacak vergi kesintilerinde ilgili fıkralardaki hükümlerin dikkate alınacağı tabiidir.

11.7.4. Vergi Kesintisine Tabi Kazanç ve İratlar

KVK’nın 30’uncu maddesinde dar mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratlardan vergi kesintisine tabi tutulacak olanlar tek tek sayılmıştır. Buna göre, dar mükellef kurumların elde edecekleri aşağıdaki kazanç ve iratlar, anılan maddeye göre vergi kesintisine tabi olacaktır.

- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- GVK’nın 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları,
- Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların

satış, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller,

- Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç),
- KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları,
- Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,
- Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutarlar,
- Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler.

11.7.4.1. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile Uğraşan Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Hakediş Ödemeleri

KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara bu işleriyle ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup

aynı maddede bu madde uyarınca yapılacak vergi kesintilerinde kesinti oranına ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna yetki tanınmıştır.

Buna göre, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/200 tarihinden itibaren %3 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

11.7.4.2. Serbest Meslek Kazançları

KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren;

- Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5,
- Diğer serbest meslek kazançlarından %20

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

11.7.4.3. Gayrimenkul Sermaye İratları

KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren;

- Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1,
- Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından %20

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

11.7.4.4. Menkul Sermaye İratları

KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri kâr payları hariç diğer menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Anılan Kanunun geçici 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında da GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

GVK'nın geçici 67'nci maddesinde ise aynı Kanunun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları ile (1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden %15 oranında kesinti yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve repo gelirleri üzerinden GVK'nın geçici 67'nci maddesi hükmü uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faizlerin vergilendirilmesinde, 279 seri No'lu GVGT'nde yapılan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirlerden 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 29/6/2011 tarihinden itibaren

- Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden %10,
- Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %7,
- Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %3,
- Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, her nevi alacak faizlerinden, 2009/14593 sayılı BKK ve bu Kararda değişiklik yapan 2011/1854 ile 2013/4552 sayılı BKK'lar uyarınca,

- Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) %0,
- Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden %1,
- Katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden %5,
- Diğerlerinden %10

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Ayrıca, bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden yapılacak vergi kesintisi uygulamasında, bahse konu kredi temini işlemlerine yönelik sözleşmelerin Kararnamenin yürürlük tarihi olan 3/2/2009 tarihinden önce düzenlenmiş olması halinde ödenecek faiz tutarlarının, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı dikkate alınmak üzere vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

GVK'nın 75 nci maddesinin ikinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından anılan Karar uyarınca %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

11.7.4.5. Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temlik

KVK'nın 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasında, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın dar mükellef kurumların telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi haklarının satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedellerin, nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu bedeller üzerinden, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

11.7.4.6. Dar Mükellef Kurumlara veya Kurumlar Vergisinden Muaf Dar Mükelleflere Dağıtılan Kâr Payları

Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır. Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden ise kesinti yapılmayacaktır.

Öte yandan, kurumlarca kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmayacaktır.

Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiye istinaden yayımlanan 12/1/2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Kararla kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan 30'uncu madde uyarınca ayrıca bir vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Rehberin “Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi” başlıklı (9.6) bölümünde yer alan açıklamalar, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf dar mükelleflere dağıtılan kâr payları hakkında da geçerlidir.

11.7.4.7. Yurt Dışı İştirak Kazançları Üzerinden Dar Mükellef Kurumlara Dağıtılan Kâr Payları

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca, anılan bentte belirtilen tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan şartları taşıyan iştirak kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KVK'nın 30'uncu maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yukarıda yer verilen kurumlar vergisinden istisna edilmiş söz konusu kazançlardan, anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından vergi kesintisi yapılacak olup söz konusu kesinti oranı anılan maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanacak olan oranın yarısını aşmayacaktır.

Anılan kâr paylarından yapılacak vergi kesintisi oranı, Kanunun 30'uncu maddesinin dördüncü fıkrasına göre, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen oranının yarısı (%7,5) olarak uygulanacaktır.

11.7.4.8. Sergi ve Panayır Kazançları

KVK'nın 30'uncu maddesinin beşinci fıkrasında, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu kazançlar üzerinden 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince 3/2/2009 tarihinden itibaren %0 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır.

11.7.4.9. Yıllık veya Özel Beyanname Veren Dar Mükellef Kurumların Menkul Sermaye İradı Sayılan Kazançlarından Ana Merkeze Aktarılan Tutarlar

KVK'nın 30'uncu maddesinin altıncı fıkrasında yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, KVK uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmını, ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir. Kesinti oranı, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde edilen kârı ana merkezlerine aktarmamaları halinde ise vergi kesintisi yapılmayacaktır.

11.7.4.10. Dar Mükellef Kurumlarca Yapılan Türev İşlemlerde Vergi Kesintisi

11.7.4.10.1. Forward İşlemleri

Türkiye'de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından forward işlemlerinden elde edilen kazancın niteliği ticari kazanç olup bu kazançlar üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

11.7.4.10.2. Swap İşlemleri

Türkiye'de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından para swap işlemlerinden elde edilen kazancın niteliği ticari kazanç olup

bu kazançlar üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar açısından faiz swapı işlemlerinden elde edilen kazanç alacak faizi olarak değerlendirilecek, 5520 sayılı KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi gereğince vergi kesintisi yoluyla Türkiye'de vergilendirilecektir.

Anılan maddenin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı² uyarınca bu kapsamda, yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlara yapılacak faiz ödemeleri üzerinden %0, diğer kurumlara yapılacak faiz ödemeleri üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

Buna göre, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayan dar mükellefiyete tabi banka ve finans kurumlarının bu işlemlerden doğan kazançları üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ve anılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, GVK'nın geçici 67'nci maddesinin (14) numaralı fıkrası uyarınca, yabancı banka ve finans kurumları dışında kalan ve Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumlar tarafından faiz swap'ı işlemlerinden elde edilen kazançların anılan madde uyarınca vergi kesintisine tabi olması durumunda, bu işlemlere yönelik olarak ayrıca KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

11.7.4.10.3. Opsiyon Sözleşmeleri ve Opsiyon Primi

Tezgâh üstü piyasalarda gerçekleştirilen opsiyon sözleşmelerinde, dar mükellef bir kurum tarafından, gerek opsiyon sözleşmesinden gerekse opsiyon priminden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve bu kazançlar üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Türkiye’de kurulu organize borsalarda gerçekleştirilen opsiyon sözleşmelerine ilişkin olarak izleyen bölümde yer alan açıklamaların dikkate alınması gerekecektir.

11.7.4.10.4. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası İşlemleri

Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsasında gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler GVK’nın geçici 67’nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında vergi kesintisine tabi olup bu gelirler üzerinden KVK’nın 30’uncu maddesi uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı gibi dar mükellef kurumlar tarafından bu işlemler nedeniyle elde edilen gelirlerin özel beyanname ile beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır.

11.7.4.10.5. Aracı Kuruluş Varantları

Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından, aracı kuruluş varantlarından elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve bu kazançlar üzerinden KVK’nın 30’uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

11.7.4.11. Bakanlar Kurulunca Belirlenecek Ülkelerde Yerleşik Olan veya Faaliyette Bulunan Kurumlara Yapılacak Her Türü Ödemeler

KVK’nın 30’uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Düzenlemenin amacı, vergi cenneti olan ülkelere aktarılan tutarların vergilendirilmesini sağlamaktır. Öte yandan, Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin henüz kullanılmamış olması nedeniyle, bu hüküm şu an itibarıyla uygulanmamaktadır.

11.7.5. Beyan Serbestisi

KVK'nın 24'üncü maddesinde, dar mükellef kurumların yıllık beyanname vermesine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup Kanunun 26'ncı maddesinde de dar mükellef kurumların özel beyanname ile bildirecekleri gelirler gösterilmiştir.

Kanunun 30'uncu maddesinin dokuzuncu fıkrası uyarınca, ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26'ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir.

Ancak, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur. Aynı şekilde dar mükellefiyete tabi kurumların, hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılan birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

11.7.6. Diğer Hususlar

Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınacaktır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklenildiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır.

Ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilecektir.

Kanunun 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar.

Muhtasar beyannameye ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usul ve esaslar geçerli olacaktır.

12. KURUMLAR VERGİSİ ORANI VE GEÇİCİ VERGİ

12.1. Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi Uygulaması

KVK'nın 32'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınmaktadır.

Maddede ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerince, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında (%20) geçici vergi ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanacak olup; Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden de aynı esaslarla geçici vergi ödenecektir.

Geçici vergi uygulamasına ilişkin düzenlemelere GVK'nın mükerrer 120'inci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre;

- Kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere üçer aylık kazançları üzerinden %20 oranında geçici vergi ödemek zorundadırlar.
- Üçer aylık kazançların tespitinde GVK'nın ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlerine ve VUK'nın değerlendirme hükümlerine uyulacaktır. Bu kapsamda indirim ve istisnalar da geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.
- Geçici vergi matrahının tespitinde fiili envanter yapılması zorunlu olmayıp, kaydi envanter yapılmak suretiyle de beyanda bulunulması mümkündür.
- Üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanan geçici vergi, geçici vergi dönemini izleyen ikinci ayın 14'üncü günü akşamına kadar beyan edilip, 17'nci günü akşamına kadar ödenecektir.
- Geçici vergi dönemi içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler ile önceki geçici vergi dönemlerinde hesaplanan geçici vergi söz konusu dönem için hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir.

- Beyan edilerek ödenen geçici vergi yıllık kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek, mahsup edilemeyen kısım red ve iade olunacaktır. Ödenmeyen geçici verginin mahsubu ise mümkün değildir.
- Geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilecek; mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilecek, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilecektir.
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar için geçici vergi beyanında bulunulmayacaktır.

12.2. İndirimli Kurumlar Vergisi

2012 yılı Nisan ayı içinde kamuoyuna tanıtılan Türkiye'nin yeni Yatırım Teşvik Programı, 15 Haziran 2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar⁶ ile yürürlüğe girmiş; Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar da 2012/1 sayılı Tebliğ'de⁷ açıklanmıştır.

Yeni Yatırım Teşvik Programı, yatırımların konusuna, büyüklüklerine ve bölgesine göre farklı uygulamalar çerçevesinde destek vermek üzere kurgulanmıştır. Yatırımlar, Yeni yatırım teşvik programı kapsamında tasarlanan dört farklı teşvik uygulaması, dokuz farklı teşvik aracı ile değişen şekillerde desteklenmektedir.

Yeni teşvik programı dört farklı uygulamadan oluşmaktadır:

1. Bölgesel Yatırım Teşvik Uygulaması
2. Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki Uygulaması
3. Stratejik Yatırımların Teşviki Uygulaması
4. Genel Teşvik Uygulaması

⁶ 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ 20.06.2012 tarih ve 28329 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bölgesel Teşvik Uygulamasında desteklenecek sektörler, illerin potansiyelleri ve ekonomik ölçek büyüklükleri dikkate alınarak tespit edilmiş ve illerin gelişmişlik seviyelerine göre teşvik araçlarının sağladığı yardım yoğunlukları farklılaştırılmıştır. Bu çerçevede, hangi illerde hangi yatırım konularının bölgesel desteklerden yararlanabileceği, yapılacak asgari sabit yatırım tutarları ve/veya kapasiteleri belirlenmiştir.

Büyük Ölçekli Yatırımların Teşvikinde ise, bu uygulama kapsamına alınan 12 sektörde/konuda yapılacak asgari 50 milyon TL olmak üzere sektörüne göre farklı büyüklükte belirlenmiş yatırım projeleri yine bölgelere göre farklılaştırılmış teşvik araçlarıyla desteklenmektedir.

Stratejik Yatırımların Teşviki, ithalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimini artırmak amacıyla bu kapsamda değerlendirilebilecek projeleri tanımlayan bir yaklaşımla tasarlanmıştır. Bu anlamda, yapılan tanımlama kapsamına giren projeler, herhangi bir bölgesel farklılaştırılmaya tabi olmaksızın Türkiye'nin tüm illerinde, bölgesel veya büyük ölçekli yatırım teşvik uygulamalarına göre teşvik araçlarından daha avantajlı koşullarda faydalanabilmektedir.

Bölgesel, büyük ölçekli veya stratejik yatırım teşvik uygulamalarından herhangi birinin destek kapsamına girmeyen yatırımlar ise, teşvik edilmeyen yatırım konuları arasında yer almamak ve öngörülen sabit yatırım tutarını sağlamak kaydıyla bölge ayrımı yapılmaksızın tüm illerde **Genel Teşvik Uygulamaları** kapsamında desteklenmektedir.

Teşvik araçlarının yatırımcıya sağladığı katkılar, yatırımın niteliğine ve tabi olacağı uygulamalara göre değişkenlik göstermektedir.

Destek Unsurları	<u>Genel Teşvik Uygulamaları</u>	<u>Bölgesel Teşvik Uygulamaları</u>	<u>Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki</u>	<u>Stratejik Yatırımların Teşviki</u>
KDV İstisnası	•	•	•	•
Gümrük Vergisi Muafiyeti	•	•	•	•
Vergi İndirimi	-	•	•	•
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	-	•	•	•
Gelir Vergisi Stopajı Desteği*	•	•	•	•
Sigorta Primi Desteği*	-	•	•	•
Faiz Desteği**	-	•	-	•
Yatırım Yeri Tahsisi	-	•	•	•
KDV İadesi***	-	-	-	•
<p>* Yatırımın 6. Bölgede gerçekleştirilmesi halinde sağlanır ** Bölgesel teşvik uygulamalarında, yatırımın 3. 4. 5. veya 6. bölgelerde gerçekleştirilmesi halinde sağlanır. *** 500 Milyon TL üzerindeki stratejik yatırımlara sağlanır.</p>				

Dokuz destek unsurundan biri olan vergi indirimi; yatırımcı tarafından ödenecek gelir veya kurumlar vergisinin, yatırımın niteliğine göre projenin tabi olacağı yatırım teşvik uygulamasının sağladığı indirimli vergi oranından ödenmesi yoluyla yine bu uygulamanın sağladığı ve yapılan sabit yatırım tutarının belirli bir yüzdesine tekabül eden yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirim hakkından yararlanılmasını ifade etmektedir.

Yatırıma katkı oranı ise, yapılan sabit yatırımın vergi indirimine tabi tutulacak oranını, Vergi İndirimi ise bu Yatırıma Katkı Oranına ulaşıncaya kadar indirilecek Gelir veya Kurumlar Vergisi oranını ifade eder.

Bu yeni teşvik sistemi uygulamaları kapsamında 5838 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile 28.02.2009 tarihinde KVK'ya "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesi eklenmiştir. Madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşuncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Bakanlar Kurulu;

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada’da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 55’i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65’i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90’a kadar indirimli uygulamaya,

c) Yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50’sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80’e kadar arttırmaya,

ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,

yetkilidir.

(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden

sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

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

(9) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

12.3. Tekstil, Konfeksiyon ve Hazır Giyim, Deri ve Deri Mamulleri Sektörlerine Taşınma Desteği

18.02.2009 tarih ve 5838 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesiyle 28.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KVK'ya eklenen geçici 4'üncü maddede; münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31/12/2010 tarihine kadar nakleden ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisi oranını % 75'i geçmemek üzere indirimli uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmış ve bu madde hükmünden gelir vergisi mükelleflerinin de yararlanacağı açıklanmıştır.

Bakanlar Kurulu 2009/15199 sayılı kararnameyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 4. maddesiyle verilen yetkisini kullanarak, taşınma desteğiyle ilgili açıklamaları yapmıştır. Söz konusu Karar'ın 12'nci maddesinde; tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde I'inci ve II 'nci bölgelerdeki illerde faaliyette bulunan işletmelerin IV'üncü bölgedeki illere 31/12/2010 tarihine kadar bütünüyle taşınması ve en az elli kişilik istihdam sağlanması hâlinde bu tesisler için;

- 5520 sayılı Kanunun geçici 4 üncü maddesi uyarınca kurumlar vergisi veya gelir vergisi beş yıl süreyle yüzde yetmişbeş oranında indirimli olarak uygulanacağı
- Kararda belirtilen esaslar çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilebileceği,
- Çalışanların asgarî ücrete tekabül eden sigorta primi işveren hissesinin tamamı taşınma tarihinden itibaren beş yıl süre ile bütçeden karşılanacağı,

- Tesislerin taşınma işleminin 2009 yılı sonuna kadar tamamlanması hâlinde taşınma giderlerinin bütçeden karşılanabileceği, açıklanmıştır.

Buna göre; 2010 yılı içerisinde üretim tesislerini Adana, Ankara, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bilecik, Bolu, Burdur, Bursa, Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada hariç), Denizli, Düzce, Edirne, Eskişehir, Isparta, İstanbul, İzmir, Kırklareli, Kocaeli, Mersin, Muğla, Sakarya, Tekirdağ, Yalova illerinden Ağrı, Ardahan, Artvin, Batman, Bayburt, Bingöl, Bitlis, Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada ilçeleri), Diyarbakır, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Gümüşhane, Kastamonu, Çankırı, Giresun, Hakkâri, Iğdır, Kars, Malatya, Mardin, Muş, Ordu, Rize, Sinop, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Trabzon, Tunceli, Van illerine taşımış olan ve taşınılan yerde asgari 50 kişinin istihdam mükellefler 2015 hesap döneminde bu tesislerden elde ettikleri kazançlar için % 75 oranında indirimli kurumlar vergisi (% 20 kurumlar vergisi yerine % 5 kurumlar vergisi) ödeyeceklerdir.

13. KURUMLAR VERGİSİNDE MAHSUP VE İADELER

13.1. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

13.1.1. Mahsup İmkânı

KVK'nın 33'üncü madde hükmü uyarınca, yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır.

13.1.2. Mahsup Süresi

Aşağıda yer alan sınırlamalar asıl olmak kaydıyla, zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye'deki 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 kullanılabilir.

13.1.3. Mahsup Edilebilecek Yurt Dışı Vergilerin Sınırı

Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

Örneğin; (A) Kurumu, (B) Ülkesindeki işyerinde 100.000 TL karşılığı kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %25 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda, (A) Kurumu, 100.000 TL’yi Türkiye’de kurum kazancına dahil edecek, ancak bu 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, câri yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer yandan, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

13.1.4. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Ödediği Vergiler

KVK’nın 7’nci maddesinin uygulandığı hallerde, kontrol edilen yabancı kurumun ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

13.1.5. Yurt Dışı İştiraklerden Elde Edilen Kâr Payları Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu

Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilecektir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır.

Örnek: (A) Kurumunun sermayesine %30 oranında iştirak ettiği yurt dışındaki (C) Kurumundan elde ettiği iştirak kazancına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

(Yurt dışından elde edilen yabancı para karşılığı kâr payları ve ödenen vergiler TL cinsinden hesaplanmıştır.)

İştirak oranı	%30
Yabancı ülkedeki kurumlar vergisi oranı	10%
Yabancı ülkede dağıtılan kâr paylarına uygulanan vergi kesintisi oranı	%20
(C) Kurumunun toplam kurum kazancı	1.000.000 TL
(C) Kurumunun yabancı ülkede ödediği kurumlar vergisi (%10)	100.000 TL
(A) Kurumunun elde ettiği iştirak kazancı (brüt)	300.000 TL
Yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisinden (A) Kurumunun elde ettiği iştirak kazancına isabet eden tutar (300.000 x %10)	30.000 TL
(C) Kurumunun dağıtılabilir kazancı	900.000 TL
(A) Kurumunun elde ettiği vergi sonrası kâr payı	270.000 TL
(A) Kurumunun elde ettiği kâr payından dağıtım aşamasında yurt dışında kesilen vergi (270.000 x %20)	54.000 TL
(A) Kurumunun elde ettiği net kâr payı tutarı	216.000 TL

Bu durumda, (A) Kurumu, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş (C) Kurumundan elde ettiği net 216.000 TL’yi, brüt tutarıyla (300.000 TL) kurum kazancına ekleyecek, bu kazanç üzerinden yurt dışında ödenen $[(100.000 \times \%30) + 54.000=]$ 84.000 TL’nin $(300.000 \times \%20=)$ 60.000 TL’ye kadar olan kısmını, bu kazanç üzerinden Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir. 60.000 TL’nin üzerinde kalan 24.000 TL’lik yurt dışında ödenen vergi tutarının mahsup imkanı bulunmamaktadır.

13.1.6. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu mümkündür. Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara %20 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

13.1.7. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Tevsiki

Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir.

Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %20 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.

13.2. Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu

13.2.1. Vergi Mahsubu

KVK'nın 34'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca, beyannameye gösterilen kazançlardan, KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Kanunun 15'inci maddesinin birinci fıkrası ile 30'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre yapılan vergi kesintilerinin bir kısmı, GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulduğundan, beyannameye dahil kazançlar üzerinden bu hüküm uyarınca kesilen vergilerin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür.

Ancak, GVK'nın geçici 67'nci maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, kesinti suretiyle ödenen verginin, işlemde doğan kazancın tabi olduğu vergi kesintisiyle çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.

Sigorta ve reasürans şirketlerinde, hayat sigorta branşında teminat sağlayan şirketlerin, hayat matematik karşılıklarının yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan vergi kesintileri de aynı şekilde söz konusu sigorta şirketinin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Ayrıca, dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisi yoluyla alınan ve kurumlar vergisi beyannameye dahil edilmesi ihtiyarı kılınan kazançları için beyanname verilmesi halinde, bu kazançlar üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden, evvelce kesinti yoluyla alınan vergiler genel hükümler çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinde, kesinti yoluyla ödenen vergilerde

müteselsil sorumluluk esası getirilmiştir. Söz konusu maddede mal alım ve satımı dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairelerine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde bu kişilerle birlikte verginin ödenmemesinden, alım satıma taraf olanların tümünün müteselsil sorumlu olacakları belirtilmiştir. Bu esas çerçevesinde, 164 Seri No'lu GVG'T'nde kurumların, sattıkları zirai ürün bedelleri üzerinden müteselsil sorumlulukları gereği vergi kesintisi yapılması esası benimsenmiş olup kesilen vergiler anılan Tebliğde belirtilen esaslar dahilinde kurumların beyannamele-ri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

13.2.2. Fonlar ve Yatırım Ortaklıkları Bünyesinde Kesilen Verginin, Söz Konusu Kurumlardan Kâr Payı Alanlarca Mahsubu

KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, fonların ve yatırım ortaklıklarının Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı istisna kazançları üzerinden fon bünyesinde kesilen vergiler, söz konusu fon ve ortaklıkların katılma belgeleri ile hisse senetlerinden kâr payı alan kurumlar tarafından, aldıkları kâr payının içerdiği vergi kesintisi miktarı ile sınırlı olmak üzere hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanacaktır. Kâr payının elde edildiği tarih ile vergi kesintisinin yapıldığı tarih arasında dönem farkı olmasının önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergi mahsubunda geçerli vergi oranı, kâr payının elde edildiği dönem için geçerli olan vergi oranı olacaktır.

13.2.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Üzerinden Kesilen Vergilerin Mahsubu

Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Ancak, söz konusu mahsup edilecek verginin, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşması gerekmektedir.

13.2.4. Kesilen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu

Geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelir üzerinden kesinti yoluyla  denmiŐ vergiler varsa bu vergilerin, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarlarından mahsubu mümkün bulunmaktadır.

Bununla birlikte, ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı, yıllık kurumlar vergisi beyanname si üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

13.2.5. Fonların ve Yatırım Ortaklıklarının Gelirleri üzerinden  denen Vergilerin Mahsubu

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu fon ve yatırım ortaklıkları, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, KVK'nın 15'inci maddesi veya GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca, gelirleri üzerinden kesilen vergileri, öncelikle kurumlar vergisi beyanname si üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edeceklerdir. Fon ve ortaklıklar, bu mahsup işleminden sonra (kurumlar vergisi beyanname sinde matrah oluşmaması nedeniyle) mahsup edilemeyen kesinti tutarlarını, Kanunun 15'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinin beyan edildiği muhtasar beyanname üzerinden mahsup edebileceklerdir. Ancak, söz konusu vergi mahsubunun yapılabilmesi için kesilen vergilerin vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine  denmiŐ olması şarttır.

Muhtasar beyanname üzerinden vergi mahsubunun yapılmasından sonra mahsup edilemeyen bir vergi tutarı kalması halinde söz konusu vergi kesintisi, mükellefin başvurusu  zerine 252 Seri No'lu GVGT'nde belirtilen esaslar çerçevesinde red ve iade edilecektir.

13.2.6. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin, Yurt İçinde Ödenen Vergilerin ve Geçici Verginin Mahsup Sırası

Yurt dışında ödenen vergiler, KVK'ya göre hesaplanan kurumlar vergisinden öncelikle mahsup edilecek, artan tutarın bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecektir. Ayrıca, Kanunun 33'üncü maddesinde yer alan sınırlamalar asıl olmak kaydıyla zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle Türkiye'deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

Örnek: Tam mükellef (Z) A.Ş., 2015 yılında (D) ülkesinde bulunan şubesinden KVK kapsamında istisna olarak değerlendirilmeyen 150.000 TL karşılığı kurum kazancı elde etmiş ve bu kazanç üzerinden %30 oranında 45.000 TL kurumlar vergisi ödemiştir. Kurumun yurt içindeki faaliyetlerinden elde ettiği kazanç ise 750.000 TL olup 60.000 TL kesinti suretiyle ödenen vergi, 110.000 TL de ödenen geçici vergisi bulunmaktadır. (Yurt dışından elde edilen yabancı para karşılığı kâr payları ve ödenen vergiler TL cinsinden hesaplanmıştır.)

Kurum kazancı	900.000 TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	180.000 TL
<u>Mahsuplar (-)</u>	200.000 TL
- Yurt dışında ödenen verginin mahsup 30.000 TL edilebilecek kısmı (150.000 x %20 =)	
- Kesinti suretiyle yurt içinde ödenen vergi 60.000 TL	
- Geçici vergi 110.000 TL	
Ödenecek kurumlar vergisi	0
İadesi gereken geçici vergi	20.000 TL

Örnekte görüldüğü üzere, yurt dışında ödenen vergiler öncelikle mahsup edilecek, sırasıyla yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecek, mahsup edilemeyen geçici vergi tutarı olan 20.000 TL mükellefe iade edilebilecektir. Yurt dışında ödenen verginin 15.000 TL'lik kısmının ise mahsup sınırını aştığı için câri yılda veya sonraki yıllarda mahsup edilebilmesi mümkün değildir.

13.2.7. Değerleme İşlemlerinden Doğan Kazanca İsbet Eden Vergi Kesintilerinin Mahsubu

Vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyanamesinin 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, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancına dahil edilen gelirlere isabet eden vergi kesintileri de beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

13.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin İadesi

KVK'nın 34'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında, maddede belirtilen sınırlar dahilinde mahsup edilecek vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durumun vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirileceği ve aradaki farkın, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunacağı ve bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacaklarının ortadan kalkacağı açıklanmıştır.

Mezkur maddenin 6'ncı fıkrasında ise Maliye Bakanlığı'nın; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli malî müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkili olduğu ve bu yetkinin; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde

edenin veya ödemeyi yapanın hukukî statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilceği belirtilmiştir.

Bakanlık bu yetkisini 252 Seri No'lu GVGT ve 429 Sıra No'lu VUKGT ile kullanmış olup; kesinti yoluyla ödenen ancak mahsup edilemeyen vergilerin iadesine ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki gibidir.

13.3.1. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsuben İadesi

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi, tutarına bakılmaksızın ve inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Mahsup talebinin Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda, 429 Sıra No'lu VUKGT ekindeki ilgili standart dilekçe kullanılarak yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin listenin dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Ortaklar, ortağı oldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz. Mükellefin vadesi gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde vadesi gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, zamanaşımını hükümleri göz önünde bulundurulur.

İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz.

13.3.2. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Nakden İadesi

Nakden iade taleplerinin Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda, 429 Sıra No'lu VUKGT ekindeki ilgili standart dilekçe kullanılarak yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin

nakden iade edilecek tutarın **10.000 TL**'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo ile birlikte; gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının, menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin, serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının, ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde, 10.000 TL'yi aşan tutarın 100.000 TL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca veya vergi inceleme raporuna göre iade edilir. Teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin iade yapılır.

İade talebinin 100.000 TL'yi aşan kısmının iadesi her halükarda vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, gerekli belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Öte yandan, VUK'nın mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda verme zorunluluğu getirilmiş olup, elektronik ortamda verilen muhtasar beyannamede yer alan "Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler ile Menkul Sermaye İratları Dışında Kalan Ödemelere Ait Bildirim" ile gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve zirai kazançlara ilişkin olarak yapılan tevkifatlarda, tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C. kimlik numarası) ödemenin

gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın miktarına ilişkin bilgiler bulunmakta ve bu bilgiler ile vergilerin ödenip ödenmediği hususu vergi daireleri tarafından E-VDO merkezi sorgulamalar ekranında e-beyanname bölümünden sorgulanabilmektedir.

Dolayısıyla, 252 Seri No'lu GVGT uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacak olup, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablo yeterli olacaktır.

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminde tespit edilememesi durumunda ise 252 Seri No'lu GVGT'nde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.

13.3.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

Yıl içinde ilgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olmaktadır.

Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili geçici vergi beyannamelerinin ödenecek geçici vergi satırında yer alan tutarlar toplamı) gösterilir. Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yukarıda sözü edilen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar tevkif yoluyla kesilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsubu ve nakden iadesi kuralları çerçevesinde red ve iade edilir.

13.4. Geçici Verginin Mahsuben ve Nakden İadesi

Üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibarıyla tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili satırına yazılmış olması, mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar elektronik ortamda, 429 Sıra No'lu VUKGT ekindeki ilgili standart dilekçe kullanılarak başvuruda bulunulması gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

13.5. İade Talepleri Başvuru Şekli

İade taleplerine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca 429 sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile düzenleme yapılmıştır. Daha sonra Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan 22/01/2016 tarihli ve GVK-99/2016-1 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde; gelir ve kurumlar vergisine yönelik iade taleplerinde, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan **Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin** kullanılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 2015 ve izleyen vergilendirme dönemlerine yönelik iade taleplerini *Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin (GEKSİS)* kullanmak suretiyle yapacaklardır.

193 sayılı GVK'nın;

- Mükerrer 120'nci maddesi kapsamında iadesi gereken geçici vergi
- 121'inci maddesi kapsamında, Kanunun 94'üncü ve geçici 67'nci maddeleri uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan gelir vergisi

5520 sayılı KVK'nın;

- 32'nci maddesi kapsamında GVK'nın ilgili hükümlerine göre ödenen geçici vergi
- 34'üncü maddesi kapsamında Kanunun 15 ve 30'uncu maddeleri ile GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan kurumlar vergisi

iade taleplerinde Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen bilgi ve belgeler elektronik ortamda alınacaktır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri söz konusu iade taleplerini bu uygulama kapsamında yapacaklardır.

İade talebine ilişkin olarak elektronik ortamda alınması uygun görülen liste ve/veya tablolar dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Vergi daireleri mükelleflerin iade taleplerini, sistem tarafından üretilecek Gelir ve Kurumlar Vergisi İadesi Kontrol Raporu çerçevesinde değerlendirerek ilgili Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde ve Sirkülerlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandıracaktır.

Mükelleflerin iade talepleri, 252 Seri No'lu GVGT'nde belirtilen esas ve süreler itibarıyla geçerlilik kazanacaktır.

Mükellefler talep ettikleri iadenin konusuna ve beyan ettikleri kazanç türlerine göre Maliye Bakanlığı'nın uygun göreceği liste ve tabloları aşağıdaki esaslara uygun olarak elektronik ortamda göndereceklerdir.

Her bir tevsik edici belge, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi, bu liste ve tablolara ayrı ayrı girilecektir. Aynı mükelleften yapılan alımlar, bu liste ve tablolara belge bazında ayrı ayrı girilecektir.

Liste ve tabloların doldurulmasında uyulacak kurallara internet vergi dairesinden ulaşılabilmektedir.

Elektronik ortamda alınan belgelerin ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek bulunmamaktadır.

14. TASFİYE, BİRLEŞME, DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ

14.1. Tasfiye

Tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine **tasfiye dönemi** geçerli olur. Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer.

Tasfiye beyannamesi, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde verilir. Bu şekilde verilecek olan beyannamelere, bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi de eklenir.

Tasfiyeye giriş öncesi, tasfiye dönemi veya tasfiye sonucuna ilişkin kıst dönem beyannameleri, kağıt ortamında hazırlanacak beyanname ile beyan edilir. Tasfiye sonucu beyannamesinin, yıllık kurumlar vergisinin beyan tarihinden (25 Nisan) önce verilmesi durumunda, bir önceki yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi de tasfiye sonucu beyannamesi ile birlikte verilir.

Örneğin; 28 Şubat 2016 tarihinde tasfiyesi sonuçlanan şirketin tasfiye sonu beyannamesi ile 2015 yılına ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesi 29 Mart 2016 tarihine kadar elden vergi dairesine verilecektir.

14.2. Birleşme

Bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda, birleşme sebebiyle infisah eden kurumların birleşme kârı için tasfiye hükümleri geçerli olur. Dolayısıyla birleşme tarihine kadar, birleşen kurumda ortaya çıkan faaliyet kârları ile birlikte değer artışları da vergilendirilir.

Vergili birleşme olarak da ifade edilen bu birleşme türü şirketler tarafından tercih edilmemektedir. Birleşmeye ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, birleşmenin tescil edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

14.3. Devir

KVK'nın 19'uncu maddesi, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Buna göre, aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

- İnfisah eden kurum ile birleşilen kurumun tam mükellef olması

- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi

Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının ticaret sicilinde tescil edildiği tarihtir. Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür (nevi) de-ğiş-tirmeleri de devir hükmündedir.

Devre ilişkin kurumlar vergisi beyanamesi, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir.

14.4. Bölünme

Bölünme işlemi tam ve kısmi olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

14.4.1. Tam Bölünme

Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devreden sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin iştirak hisselerinin verilmesi tam bölünme olarak tanımlanır.

Bölünen şirketin varlıkları, kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılır. Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi erteleme yapılır. Zira, varlıkları devralan şirket ileride bunları elden çıkardığında satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark kurum kazancına dahil edilir.

Bölünme işlemine ilişkin kurumlar vergisi beyanamesi, bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde bölünme suretiyle infisah eden (bölünen) kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

14.4.2. Kısmi Bölünme

Tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya

da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden ayn  sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilir.

Kısmi bölünme işleminde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır.

14.5. Hisse Değişimi

Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin iştirak hisselerini vermesi, hisse değişimi olarak tanımlanır.

Devir, tam bölünme, kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar, KVK'nın 20'nci maddesi uyarınca vergilendirilmez.

Esasında, yukarıda sayılan işlemler sonucu VUK uyarınca yapılacak değerlemeler neticesinde yüksek kârlar ortaya çıkmakta ve kurumlar, ortaya çıkan vergileri finanse etmekte zorlanmaktadır. Bu nedenle, ölçek ekonomilerinden yararlanmak isteyen kurumların yukarıdaki işlemlerini teşvik etmek amacıyla düzenlemeler yapılmış ve vergi ertelemesi niteliğinde kolaylıklar sağlanmıştır.

15. BEYANNAMELERİN İMZALATILMASI VE YATIRIM İNDİRİMİ, KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI VE TAM TASDİK RAPORLARININ YEMİNLİ MALİ MüşAVİRLER ODALARI VASİTASIYLA VERGİ DAİRELERİNE TESLİMİ

03/03/2005 tarih ve 25744 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 37 seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği uyarınca 2014 yılı aktif toplamı 6.385.000 TL ve net satışlar toplamı 12.766.000 Türk Lirasını aşmayan kurumlar vergisi mükellefleri 2015 yılı beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinin 2 numaralı bendi ile, vergi kanunlarında yer alan muafiyet istisna, yeniden değerleme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca be-

lirlenen Şartlara uygun olarak yeminli mali mŐŐavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi Şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Yararlanılması yeminli mali mŐŐavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz Şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mŐkellefler tasdike konu haktan yararlanamayacaktır.

Diğer taraftan 30/07/1995 tarihli ve 22359 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 18 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Genel Tebliği'nde yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyanamesi (tasfiye, birleşme ve devir ve beyannameleri dahil) vermek durumunda bulunan mŐkelleflerin söz konusu beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolarını ve bildirimlerini diledikleri takdirde yeminli mali mŐŐavirlere tasdik ettirebilecekleri belirtilmiştir.

Bu çerçevede, yararlanılması yeminli mali mŐŐavir tasdik raporu ibraz zorunluluğuna bağlanmış olan yatırım indirimi istisnası ve kurumlar vergisi istisnası konularında veya içerisinde anılan konuların da değerlendirilmiş olduğu yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyanamesi ve eklerinin tasdiki (tam tasdik) konusunda yeminli mali mŐŐavirlerce düzenlenmiş tasdik raporlarının ilgili yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile birlikte veya beyannamenin verildiği ayı takip eden iki ay içerisinde ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

23/02/2007 tarih ve 26443 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 41 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nde söz konusu Raporların Yeminli Mali MŐŐavirler Odaları vasıtasıyla vergi dairelerine teslimine ilişkin bazı açıklamalarda bulunulmuştur.

Buna göre;

1-Yeminli mali mŐŐavirlerin gerek buldukları il sınırları içerisindeki mŐkelleflere ve gerekse buldukları il sınırları dışındaki diğer illerde bulunan mŐkelleflere ait tasdik raporlarını (tam tasdik, yatırım indirimi, kurumlar vergisi istisnası veya içerisinde bu konuların değerlendirildiği tam tasdik raporları) varsa buldukları ilde kurulmuş Yeminli Mali MŐŐavirler Odasına beyanname verme dönemi sonuna kadar veya beyannamenin verildiği ayı takip eden

iki ay içerisinde imza karşılığında teslim etmeleri halinde, bu teslimleri vergi dairesine yapılmış olarak kabul edilecektir.

2-İlgili Yeminli Mali Müşavirler Odasınca bu raporlar; en geç beyannamenin verildiği ayı takip eden iki aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içerisinde gerek bulunulan ildeki mükelleflerin bağlı buldukları vergi dairelerine, gerekse bulunulan il dışındaki diğer illerde bulunan mükelleflerin bağlı buldukları vergi dairelerine oda tarafından görevlendirilecek yetkili elemanlar vasıtasıyla imza karşılığında teslim edilecektir.

3-Oda'ya yeminli mali müşavirlerce teslim edilecek tasdik raporlarını vergi dairelerine teslim edecek yetkili ve Oda'ca verilmiş özel kimlik taşıyan elemanların kimlikleri, Vergi Dairesi Başkanlığı kanalıyla o ilde bulunan vergi dairelerine önceden bildirilecektir.

4-Oda tarafından görevlendirilecek yetkili elemanlarca vergi dairelerine getirilecek tasdik raporları, vergi daireleri tarafından görevlendirilecek yetkililerce imza karşılığı teslim alınacaktır.

5-Söz konusu tasdik raporlarının yukarıda öngörülen şekilde teslimi için gerekli tedbirler ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı ile Yeminli Mali Müşavirler Odası tarafından müştereken alınacaktır.

Bu uygulamada; beyanname verme dönemi sonuna kadar veya beyannamenin verildiği ayı takip eden iki ay içerisinde ilgili odalara teslim edilecek tasdik raporlarının, beyannamenin verildiği ayı takip eden iki aylık sürenin sonundan itibaren 15 gün içerisinde ilgili vergi dairelerine intikalinin sağlanması, ilgili yeminli mali müşavirler odasının sorumluluğundadır. Bu sorumluluğun öngörülen sürede yerine getirilmemiş olması, bir başka ifadeyle söz konusu raporların öngörülen 15 günlük süreden sonra ilgili vergi dairelerine ibrazı halinde ise bu raporlar ilgili vergi dairelerince teslim alınmayacaktır.

Söz konusu raporlar; öngörülen 15 günlük süreden sonra her hangi bir şekilde (posta, kargo, kurye vb.) ilgili vergi dairelerine intikal ettirilmiş olsa bile bu raporlar uyarınca vergi dairelerince işlem tesis olunmayacaktır.

İçerisinde yeminli mali müşavirlik tasdik raporu ibrazı zorunluluğuna bağ-

lanmış her hangi bir konu bulunmayan tam tasdik raporlarının da yukarıda belirtilen düzenleme çerçevesinde ilgili vergi dairelerine teslimi mümkün olabilecektir.

16. UYGULAMA ÖRNEĞİ

(X) A.Ş. kumaş üretimi ve satışı işi ile uğraşmaktadır. Şirketin 2015 yılı faaliyetlerine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir. (TL)

(TABLO I)	(TL)
TİCARİ BİLANÇO KÂRI	4.000.000
Gümrük idaresine ödenen para cezası (+)	50.000
Aktife kayıtlı gezi teknesinin amortismanı (+)	25.000
Şirket çalışanın kusurundan kaynaklı olarak ödenen tazminat (+)	75.000
Dava safhasında olan alacağın karşılık gideri	100.000
Sulh yoluyla tahsilinden vazgeçilen alacak	150.000
Menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı (+)	35.000
Aktife kayıtlı binek otomobiller için ödenen MTV (+)	5.000
Aktife kayıtlı kamyonlar için ödenen MTV	15.000
Genç Sanayici ve İşadamları Derneğine ödenen aidat (+)	10.000
Şirket ortağının Bağ-Kur ve özel sağlık sigortası giderleri (+)	20.000
Tahakkuk ettirilen ve <u>ödenmeyen</u> SGK primleri (+)	35.000
Kıdem tazminatı karşılığı (+)	65.000
İstisnaya tabi olan yurt dışı şube faaliyetine ilişkin zarar (+)	400.000
Yangında zayı olan kumaşların maliyet bedeli ve yüklenilen KDV'si	100.000
Depodan çalınan kumaşların maliyet bedeli ve yüklenilen KDV'si (+)	280.000
Fire sonucu meydana gelen kayıp tutarı	10.000

Ayrıca, şirketin yaptığı bağış ve yardımlar ile indirim tutarları aşağıdaki gibidir.

(TABLO II)	(TL)
(X) Spor Kulübünün Futbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcaması	30.000
(Y) Spor Kulübünün Basketbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcaması	75.000
İstanbul Büyükşehir Belediyesine yapılan bağış	200.000
Sağlık Bakanlığına hastane inşaatı amacıyla yapılan bağış	75.000
Kültür Bakanlığınca desteklenen bilimsel kazı çalışmasına ilişkin yardım	25.000
BKK uyarınca Başbakanlık aracılığıyla sel felaketine ilişkin yapılan yardım	20.000
Yeşilaya yapılan nakdi bağış	25.000
Ankara Üniversitesine yapılan bağış	50.000
TOPLAM	500.000

1) Şirketin “Ticari bilanço kârı” hesaplanırken, KKEG niteliğinde olsun olmasın tüm harcamalar; istisna kapsamında olsun olmasın tüm gelirler ile bağış ve yardım tutarları dikkate alınmıştır. Beyanname doldurulurken ilk olarak, ticari bilanço kârının hesabında dikkate alınan ve vergi kanunlarına göre KKEG niteliğinde olan harcamaların kazanca eklenmesi gerekir.

Buna göre, Rehberin 5’inci bölümünde yer alan açıklamalar uyarınca yukarıdaki (I) numaralı tabloda yer alan kalemlerden (+) işaretli olanlar KKEG olarak dikkate alınır ve matrahtan indirimleri kabul edilmeyerek kâra eklenir.

(II) numaralı tabloda yer alan bağış ve yardımlar ise, yine KKEG satırına yazılacak ve rehberin “7.2.” bölümünde açıklanan kısıtlamalar ve hesaplamalar çerçevesinde beyanname üzerinden indirilecektir. (Bu hesaplamalara diğer bölümde yer verilmiştir.)

(I) numaralı tabloda yer alan (+) işaretli KKEG'lerin toplamı 1.000.000 TL; (II) numaralı tablodaki bağış ve yardımların toplamı ise 500.000 TL'dir. Buna göre, beyanname üzerindeki "Kanunen kabul edilmeyen giderler" satırına yazılacak tutar [1.000.000 + 500.000] 1.500.000 TL olacak ve bu işlem sonucu mali bilançodaki kâr tutarı [4.000.000 + 1.500.000] 5.500.000 TL'ye çıkacaktır.

2) Şirketin kazancı içinde yer alan bazı gelir kalemleri aşağıdadır.

(TABLO III)	(TL)
Yurt içi iştirak kazancı (-)	600.000
6 aydır aktifte kayıtlı olan <u>yurt dışı</u> şirket hissesinden elde edilen iştirak kazancı	250.000
Emisyon primi kazancı (-)	200.000
Şirket aktifine 3 yıldır kayıtlı binanın satışından doğan kazancın % 75'i (-)	550.000
Serbest bölgedeki şubenin kazancı (-)	650.000
Teknopark şubesinden elde edilen kazanç (-)	500.000

(III) numaralı tabloda yer alan kalemlerden (-) işaretli olanlar KVK'ya göre vergiden istisnadır. Yurt dışı iştirak hissesini 1 yıldır elinde tutmayan şirketin, yabancı kurumdan elde ettiği iştirak kazancı ise istisnaya tabi olmayacaktır.

Buna göre, (-) işaretli istisna kazançlar toplamı **2.500.000 TL'dir.**

3) Şirketin geçmiş yıl zararları aşağıdaki tablodadır.

(TABLO IV)	(TL)
2009 yılı zararı	200.000
2014 yılı zararı	500.000

5 yıl geçmiş olması nedeniyle 2009 yılı zararının 2015’de mahsubu mümkün değildir. Buna göre Şirket, 2014 yılı zarar tutarı olan 500.000 TL’nin tamamını beyannamedeki geçmiş yıl zararları bölümüne kaydetmek suretiyle mahsup edebilecektir.

4) Yapılan bu hesaplamalar sonucunda Şirketin indirim, bağış ve yardımlarına esas olacak “İndirime Esas Tutar” satırı aşağıdaki gibi olacaktır.

(TABLO V)	(TL)
Ticari bilanço kârı	4.000.000
Kanunen kabul edilmeyen giderler (+)	1.500.000
Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (-)	2.500.000
KÂR	3.000.000
Mahsup edilecek toplam geçmiş yıl zararı (-)	500.000
İNDİRİME ESAS TUTAR	2.500.000

5) Şirketin “Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde dikkate alacağı bağış ve yardımlar “TABLO II” de sayılmıştır. Bunlara ek olarak dikkate alacağı kalemler ise aşağıdadır.

(TABLO VI)	(TL)
5520 sayılı KVK’ya göre AR-GE projesi kapsamındaki harcamalar	200.000
5746 sayılı Kanuna göre AR-GE merkezinde yapılan harcamalar	150.000
GVK Ek 1-6 maddeleri çerçevesinde endekslenmiş yatırım indirimi	400.000

Beyannamenin “İndirime esas tutar” satırı 2.500.000 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre, Şirketin dikkate alacağı indirim, bağış ve yardımlar aşağıdaki şekilde hesaplanacak ve beyannameye yazılacaktır.

- 5520 sayılı KVK’ya göre AR-GE projesi kapsamındaki harcamaların %100’ü: 200.000 TL

- 5746 sayılı Kanuna göre AR-GE merkezinde yapılan harcamaların %100'ü: 150.000 TL

- (X) Spor Kulübünün Futbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamalarının yarısı [30.000/2]: 15.000 TL

- (Y) Spor Kulübünün Basketbol Şubesi ile ilgili sponsorluk harcamalarının tamamı: 75.000 TL

- İstanbul Büyükşehir Belediyesine yapılan bağışın, kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı dikkate alınacaktır. Buna göre, üzerinden %5 hesaplanacak kurum kazancı ve en yüksek dikkate alınabilecek bağış ve yardım tutarı şu şekilde hesaplanacaktır;

[Ticari bilanço kârı – (İştirak kazançları istisnası + Geçmiş yıl zararları)]

[4.000.000 – (600.000 + 500.000)] = 2.900.000 TL

[2.900.000 x %5] = 145.000 TL

Böylece, İstanbul Büyükşehir Belediyesine yapılan 200.000 TL bağışın sadece 145.000 TL'lik kısmı indirimine konu edilecektir.

- Sağlık Bakanlığına hastane inşaatı amacıyla yapılan bağışın tamamı: 75.000 TL
- Kültür Bakanlığınca desteklenen bilimsel kazı çalışmasına ilişkin yardımın tamamı: 25.000 TL
- BKK uyarınca Başbakanlık aracılığıyla sel felaketine ilişkin yapılan yardımın tamamı: 20.000 TL
- Yeşilay'a yapılan “nakdi” bağışın tamamı: 25.000 TL
- Yatırım indirimi: 400.000 (Ayrıca, yatırım indiriminden yararlanan 400.000 TL üzerinden %19,8 tevkifat yapılacak ve [400.000 x %19,8] 79.200 TL Nisan ayına ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.)
- Ankara Üniversitesine yapılan bağışın tamamı (Diğer indirimler): 50.000 TL
- Yukarıdaki hesaplamalar çerçevesinde şirketin “**MATRAH**”ı (Dönem Safi Kurum Kazancı) aşağıdaki gibi olacaktır.

(TABLO VII)	(TL)
İndirime esas tutar	2.500.000
AR-GE indirimleri toplamı [200.000 + 150.000] (-)	350.000
Sponsorluk harcamaları [15.000 + 75.000] (-)	90.000
Bağışların toplamı (Diğer indirimler hariç) [145.000 + 75.000 + 25.000 + 20.000 + 25.000] (-)	290.000
Yatırım indirimi (-)	400.000
Diğer indirimler	50.000
MATRAH (Dönem safi kurum kazancı) [2.500.000 – (350.000 + 90.000 + 290.000 + 400.000 + 50.000)]	1.320.000

6) Şirket, Ekonomi Bakanlığından yatırım teşvik belgesi almış ve BKK'ya göre V. Bölgede bulunan Tunceli'de bir üretim tesisi kurmuştur. Teşvik belgesi kapsamında 2015 yılında 1.500.000 TL yatırım yapılmış ve bu yatırımdan 2015 yılında 300.000 TL kazanç elde edilmiştir. Tunceli ilinde yatırıma katkı oranı % 40 ve vergi indirim oranı % 80'dir.

KVK'nın 32/A maddesine göre, 300.000 TL kazanç tutarı üzerinden %20 değil, %4 oranında vergi alınacaktır.

- Şirket, İstanbul'da bulunan üretim tesislerinden birisini 2010 yılında KVK'nın geçici 4. maddesi kapsamında Malatya'ya taşımıştır. Şirketin taşıdığı üretim tesisinden 2015 yılında elde ettiği gelir 400.000 TL'dir. Bu tutara KVK'nın geçici 4. maddesine göre, (2011-2015 yılları arasında) %5 kurumlar vergisi uygulanacaktır.
- (X) A.Ş., "502. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabında yer alan 250.000 TL'yi ortaklarına dağıtmıştır. Bu tutarın önce kurumlar vergisine, daha sonra ise elde eden ortağın hukuki kişiliğine göre %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulması gerekir.

Bu verilere göre Şirketin “Hesaplanan kurumlar vergisi” aşağıdaki şekilde olacaktır.

(TABLO VIII)	
Dönem safi kurum kazancı	1.320.000
KVK'nın 32/A Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah	300.000
KVK'nın 32/A Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranı	%4
KVK 32/A Mad. kapsamında hesaplanan vergi [300.000 x %4]	12.000
KVK'nın geçici 4. Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrah	400.000
KVK'nın geçici 4. Mad. kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranı	%5
KVK'nın geçici 4. Mad. kapsamında hesaplanan vergi [400.000 x %5]	20.000
İşletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları	250.000
Genel orana tabi matrah [1.320.000 – (300.000 + 400.000)]	620.000
Üzerinden %20 oranında vergi hesaplanacak matrah [620.000 + 250.000]	870.000
İndirimli oranda hesaplanan kurumlar vergisi [12.000 + 20.000]	32.000
Genel oranda hesaplanan kurumlar vergisi [870.000 x %20]	174.000
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ [32.000 + 174.000]	206.000

7) Şirketin 2015 yılı içerisinde tevkif yoluyla ödediği vergi 56.000 TL; ödenen geçici vergi ise 50.000 TL'dir. Buna göre (X) A.Ş.'nin nihai olarak ödeyeceği vergi aşağıdaki gibi olacaktır.

(TABLO IX)	
Hesaplanan kurumlar vergisi	206.000
Yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler	56.000
Geçici vergi	50.000
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ [206.000 – (56.000 + 50.000)]	<u>100.000 TL</u>