

## KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILDI

- ÖZET** : 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan değişikliklerle;
- Bölgesel yönetim merkezlerinin belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulması,
  - Özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinde kazanç istisnası
  - Sınai mülkiyet haklarında istisnası,
  - Ar-Ge İndirimi,
  - Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik Kurumlar Vergisi istisnası,
  - Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlara yönelik Kurumlar Vergisi istisnası,
  - Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışında 2 yıllık sürenin tespiti,
  - Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan ürün testi, sertifikasyon, veri işleme, veri analizi hizmetleri ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin kazançlarının %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi,
  - İndirimli Kurumlar Vergisi uygulamasında Bakankar Kuruluna veilen yetki,
  - Yatırıma katkı tutarında endeksleme,
- konularında açıklamalarda bulunulmuştur.

31.12.2016 tarih ve 29935 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)” ile 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)’de bazı değişiklikler yapılmıştır.

Tebliğ ile yapılan açıklamalar ve getirilen düzenlemeler özetle aşağıdaki gibidir:

**1) 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ö) bendi ile getirilen bölgesel yönetim merkezlerinin belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmasına ilişkin düzenlemeye ilişkin bir takım açıklamalarda bulunulmuştur.**

- Bölgesel yönetim merkezleri; Ekonomi Bakanlığında alınan izne istinaden kurulmaları, Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve Söz konusu giderlerin Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılmaması kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.
- Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun, bölgesel yönetim merkezinin yönetimi altında bulunması muafiyet hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.
- 20/8/2003 tarihli ve 25205 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği kapsamında sayılan alanlarda grup şirketlerine hizmet vermek amacıyla ve Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri, Türkiye’de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla, muafiyetten faydalanabileceklerdir. Bölgesel yönetim merkezlerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması şarttır. Bütün masraflarını yurt dışından getirecekleri dövizlerle karşılamak zorundadırlar.
- Bölgesel yönetim merkezlerinin giderlerinin, Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılmaması gerekmektedir.
- Bu muafiyetten, Ekonomi Bakanlığına başvurarak gerekli izni almak suretiyle hizmet veren ve diğer şartları da sağlayan bölgesel yönetim merkezlerinin yararlanması mümkündür. Ekonomi Bakanlığında gerekli izni alarak Türkiye’de hizmet vermeye başlayan bölgesel yönetim merkezleri, bu izin belgesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine ibraz edecek ve sayılan şartları taşımaları kaydıyla kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabileceklerdir.

2) 6111 sayılı Kanunla 25/2/2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesine eklenen 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 aranmayacağına ve satış kazancının tamamının istisna olacağına ilişkin parantez içi hüküm 6728 sayılı kanunun 56 ıncı maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından 1 Seri No'lu Tebliğ'in konuya ilişkin açıklamaları Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

3) Kurumlar vergisi Kanununun 5/1-ı maddesinde yer alan eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin kurumlar vergisi istisnasının kapsamı 6745 sayılı Kanunun 64'üncü maddesi ile eklenen hüküm ile genişletilmiş ve özel kreş ve gündüz bakımevleri de istisna kapsamına alınmıştır. Tebliğ'in istisnanın ne şekilde uygulanacağına ilişkin açıklamaları buna göre yeniden düzenlenmiştir.

- İstisna 633 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında yer alan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır.
- **Kreş**, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 0-24 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları; **Gündüz Bakımevi** ise, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 25-66 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları ifade etmektedir.
- İstisna kreş ve gündüz bakımevlerinin bu hizmetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla kreş ve gündüz bakımevlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir.
- Mükelleflerin eğitim tesislerine ilişkin istisnadan, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına ilişkin zorunluluk kaldırılmıştır.
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olarak faaliyet gösteren Rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanmak için Maliye Bakanlığına başvurmaları zorunluluğu kaldırılmıştır. İlgili Bakanlıkça kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir.
- Kreş ve gündüz bakımevlerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. Bu



10.01.2017/16-4

tarihten önce faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden doğan kazançlar için anılan istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

- Kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin istisnada; mükellefler, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.
- Kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin olarak kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen kreş ve gündüz bakımevlerine ilave olarak yeni kreş ve gündüz bakımevi açmaları durumunda, yeni açılan kreş ve gündüz bakımevi, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul, kreş ve gündüz bakımevi veya merkez bazında yapılacaktır.
- 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir kreş ve gündüz bakımevi olarak tanımlanmayan, mevcut kreş ve gündüz bakımevinin kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

4) Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışında 2 yıllık sürenin tespiti ile ilgili açıklamalarda bulunulmuştur.

5) 19/2/2014 tarihli ve 6518 Kanununun 82 nci maddesiyle KVK'na 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 düzenlenmiş, 2'nci fıkrasının (c) bendinde istisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesine ilişkin hüküm yer almaktaydı. Değerleme Raporu istenmesine ilişkin düzenleme 6728 sayılı kanununun 57 inci maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından Tebliği'in buna ilişkin düzenlemelerinde bazı değişiklikler yapılmıştır.

- 6728 sayılı Kanununun yürürlük tarihi olan 9/8/2016 tarihinden itibaren, Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmeksizin, şartları taşıyan mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir.



- 9/8/2016 tarihinden önce, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanmak üzere değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler, başvurularına konu bu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerlendirme raporu düzenlenmeksizin istisnadan faydalanabileceklerdir.
- Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazançların %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır.
- Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.
- Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;- İlk madde ve malzeme giderleri,- İşçilik giderleri, - Genel üretim giderlerinden düşen pay,- Genel yönetim giderlerinden düşen pay gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.
- 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 gerektiğine ilişkin açıklamaların yer aldığı "5.14.5.5. Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu" başlıklı bölümü Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

6) 6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesiyle 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren (j) bendi ile her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik Kurumlar Vergisi istisnası



getirilmişti. Tebliğe eklenen bölümle istisna uygulamasının usul ve esasları hakkında bazı açıklamalarda bulunulmuştur.

- Söz konusu istisnadan 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla taşınır ve taşınmaz mallarını finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devreden kurumlar vergisi mükellefleri ile bu varlıkları devraldıkları kurumlara kira süresi sonunda devreden finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları yararlanabilecektir.
- Kurumların tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.
- İstisna uygulamasına her türlü taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilecektir.
- İstisnaya konu olabilecek taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.
- İstisnaya konu olabilecek taşınırlar, 6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan amortismanına tabi tüm taşınırlardır.
- Sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın; kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanağına ve sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınanağına ilişkin hüküm bulunması ve bu hükme fiilen uyulması zorunludur.
- Satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.
- Varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir.
- İstisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.
- İstisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkündür.
- İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.
- Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için



- ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir.
- Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.
  - Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra kiracılar tarafından hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlara devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.
  - İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.
  - Satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.
  - Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç), üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde, kiralayanlar tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.
  - 2/8/2013 tarihinden itibaren istisna kapsamındaki taşınmazlarını sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işlemlerden doğan satış kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar özel fon hesabına almış olmaları kaydıyla anılan tarihten itibaren bu istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır.
  - Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınır malların satışından elde edilecek kazançlarda istisna uygulaması 9/8/2016 tarihinden itibaren mümkün olacaktır.

7) 6728 sayılı Kanununun 56 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren (k) bendi ile her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlara yönelik Kurumlar Vergisi istisnası getirilmişti. Tebliğe eklenen bölümle istisna uygulamasının usul ve esasları hakkında bazı açıklamalarda bulunulmuştur.

- Söz konusu istisnadan 6362 sayılı Kanun kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık ve haklarını varlık kiralama şirketlerine devreden kurumlar vergisi mükellefleri ile bu varlık ve hakları, devraldıkları kurumlara sözleşme süresi sonunda devreden varlık kiralama şirketleri yararlanabilecektir.
- Varlıklar, kira sertifikaları ihracına dayanak haklar dışındaki her türlü varlıkları ifade etmektedir.
- Haklar, kira sertifikaları ihracına dayanak her türlü hakları ifade etmektedir.
- İstisna uygulaması açısından, kira sertifikası ihracına ilişkin olarak kaynak kuruluş ile varlık kiralama şirketi arasında düzenlenecek sözleşmede, kira sertifikası ihracına dayanak varlık veya hakkın; kaynak kuruluşça varlık kiralama şirketine kira sertifikası ihracı amacıyla satıldığına ve sözleşme süresinin sonunda kaynak kuruluş tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.
- Satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.
- Varlık ve hakların satışından elde edilecek istisna kazancın, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir.
- İstisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup; fon hesabına alınma işleminin, kaynak kuruluşlarca varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.
- İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.
- Fon hesabına alınan kazanç tutarı kaynak kuruluş tarafından sadece bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir.



- Fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.
- İstisna kapsamındaki varlık ve hakların satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.
- Satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.
- Kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satılan varlık ve hakların, varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda varlık kiralama şirketlerinin bu satış işleminden doğan kazançları dolayısıyla bu istisnadan yararlanmaları mümkün bulunmamakta olup söz konusu kazançlar varlık kiralama şirketleri nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Varlık ve hakların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda ayrıca, istisna uygulaması dolayısıyla kaynak kuruluş adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler de vergi ziyası cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte kaynak kuruluştan tahsil olunacaktır.

8) Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi hükmü gereğince 9/8/2016 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmış olduğundan 1 No.lu Tebliğin ilgili bölümlerinde bazı değişiklikler yapılmıştır.

- 6728 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiştir. 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir.
- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.
- 9/8/2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme

projeleriyle ilgili indirim uygulamasında 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle Ar-Ge indirimi uygulamasından faydalanılacaktır.

- 9/8/2016 tarihinden önce Tebliğ düzenlemeleri çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılacaktır.
- 1 No.lu Tebliğin, Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerektiğine ilişkin açıklamaların yer aldığı “10.2.9.2.3. Yeminli mali müşavir tasdik raporu” başlıklı bölümü Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

9) 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’sinin kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmış; 6728 sayılı Kanunun 58 inci maddesiyle 09.08.2016 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklik uyarınca ürün testi, sertifikasyon, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin kazançları da madde kapsamına dahil edilmiştir. 1 No’lu Tebliğde buna yönelik bazı değişiklikler yapılmıştır. İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50’sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın,

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.
- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mesleki eğitim hizmetleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığına belirleme yetkisi verilmiş olup ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle bu indirimın uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,
- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

Yukarıda yer alan alanlarda verilen mesleki eğitim hizmetleri, indirim kapsamında değerlendirilecektir.

**10)** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendini hükmünde yer alan; yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50’sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80’e kadar artırmaya Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu şeklindeki hüküm; 6745 sayılı Kanunun 66’ncı maddesi ile 07.09.2016 tarihinden geçerli olmak üzere bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sifıra kadar indirmeye veya %100’e kadar artırmaya Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu şeklinde değiştirilmişti. Maddenin uygulanması ile ilgili 1 No.lu Tebliğde yapılan açıklamalarda bu değişikliğe ilişkin ifadesel değişiklikler yapılmıştır.

**11)** 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 66 ncı maddesiyle 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere; “Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.” hükmü eklenmiştir. 1 No’lu Tebliğe eklenen “**32.2.11. Yatırıma katkı tutarında endeksleme**” başlıklı bölümde konuyla ilgili açıklamalarda bulunulmuştur.

Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısmından sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

1 No'lu Tebliğde 11 No'lu Tebliğ ile yapılan değişiklikler aşağıda karşılaştırmalı tablo halinde verilmiştir.

1 No'lu Tebliğin Eski Hali	11 No'lu Tebliğ ile Yapılan Değişiklik	1 No'lu Tebliğin Son Hali
	<p><b>MADDE 1</b> - 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nin "4.16. Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler" başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiş ve sonraki bölüm numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.</p> <p><b>"4.17. Bölgesel yönetim merkezleri</b></p> <p>15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin</p>	<p><b>4.17. Bölgesel yönetim merkezleri</b></p> <p>15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ö) bendi ile bölgesel yönetim merkezleri belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.</p> <p><b>4.17.1. Muafiyet şartları</b></p> <p>Bölgesel yönetim merkezleri;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulmaları,</li><li>- Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve</li><li>- Söz konusu giderlerin Türkiye'de</li></ul>

birinci fıkrasına eklenen (ö) bendi ile bölgesel yönetim merkezleri belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

#### 4.17.1. Muafiyet şartları

Bölgesel yönetim merkezleri;

- Ekonomi Bakanlığında alınan izne istinaden kurulmaları,
- Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve- Söz konusu giderlerin Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılmaması kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

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

#### 4.17.1.1. Ekonomi Bakanlığında alınan izne istinaden kurulma

5/6/2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamına giren konularda uygulanacak usul ve

tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılmaması

kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

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

#### 4.17.1.1. Ekonomi Bakanlığında alınan izne istinaden kurulma

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

- Yatırım ve yönetim stratejilerinin oluşturulması,
- Planlama,
- Tanıtım,
- Satış,
- Satış sonrası hizmetler,



	<p>esasları belirlemek amacıyla 20/8/2003 tarihli ve 25205 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğine göre bölgesel yönetim merkezleri, yabancı şirketin, diğer ülkelerdeki birimlerine yönelik olarak;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Yatırım ve yönetim stratejilerinin oluşturulması,</li><li>- Planlama,</li><li>- Tanıtım,</li><li>- Satış,</li><li>- Satış sonrası hizmetler,</li><li>- Marka yönetimi,</li><li>- Finansal yönetim,</li><li>- Teknik destek,</li><li>- Ar-Ge,</li><li>- Dış tedarik,</li><li>- Yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi,</li><li>- Laboratuvar hizmetleri,</li><li>- Araştırma ve analiz,</li><li>- Çalışanların eğitimi gibi faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmetlerinin sağlanması alanlarında hizmet vermek amacıyla kurulabilmektedir.</li></ul> <p>Söz konusu Yönetmelik kapsamında yukarıda sayılan alanlarda grup şirketlerine hizmet</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Marka yönetimi,</li><li>- Finansal yönetim,</li><li>- Teknik destek,</li><li>- Ar-Ge,</li><li>- Dış tedarik,</li><li>- Yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi,</li><li>- Laboratuvar hizmetleri,</li><li>- Araştırma ve analiz,</li><li>- Çalışanların eğitimi gibi faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmetlerinin sağlanması alanlarında hizmet vermek amacıyla kurulabilmektedir.</li></ul> <p>Söz konusu Yönetmelik kapsamında yukarıda sayılan alanlarda grup şirketlerine hizmet vermek amacıyla ve Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri, Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla, muafiyetten faydalanabileceklerdir. Bölgesel yönetim merkezlerinin Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izin konusu dışında faaliyette bulunmaları durumunda ise muafiyet şartlarını kaybedecekleri tabiidir.</p>
--	--	--



vermek amacıyla ve Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri, Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla, muafiyetten faydalanabileceklerdir. Bölgesel yönetim merkezlerinin Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izin konusu dışında faaliyette bulunmaları durumunda ise muafiyet şartlarını kaybedecekleri tabiidir.

#### **4.17.1.2. Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması**

Bölgesel yönetim merkezlerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması şarttır.

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde yer alan düzenlemelere göre kurulan ve hizmet vermekte olan bölgesel yönetim merkezleri, Türkiye'de ticari ve diğer gelir getirici veya Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izin konusu dışında bir faaliyette bulunamamakta ve

#### **4.17.1.2. Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması**

Bölgesel yönetim merkezlerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması şarttır.

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde yer alan düzenlemelere göre kurulan ve hizmet vermekte olan bölgesel yönetim merkezleri, Türkiye'de ticari ve diğer gelir getirici veya Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izin konusu dışında bir faaliyette bulunamamakta ve gelir elde edememekte olup bütün masraflarını yurt dışından getirecekleri dövizlerle karşılamak zorundadırlar.

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

gelir elde edememekte olup bütün masraflarını yurt dışından getirecekleri dövizlerle karşılamak zorundadırlar.

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

**4.17.1.3. Giderlerin Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılması**

Bölgesel yönetim merkezlerinin giderlerinin, Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılması gerekmektedir.

Dolayısıyla, bölgesel yönetim merkezlerinin giderlerinin tamamının veya bir kısmının, Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal

**4.17.1.3. Giderlerin Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılması**

Bölgesel yönetim merkezlerinin giderlerinin, Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılması gerekmektedir.

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



ettirilmesi veya kârından ayrılması halinde muafiyet şartlarının kaybedileceği tabiidir. Muafiyetten yararlanan bölgesel yönetim merkezlerinin giderlerinin, Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

#### 4.17.2. Muafiyetten yararlanacaklar

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

#### 4.17.2. Muafiyetten yararlanacaklar

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

**5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması**

...

**(6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 4.maddesiyle eklenen paragraf )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 satışından doğan kazançların tamamı vergiden istisna edilebilecektir**

**5.6.2.3.1. İki tam yıl süre ile 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

**MADDE 2 - Aynı Tebliğin "5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması" başlıklı bölümünün ikinci paragrafı ile "5.6.2.3.1. İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma" başlıklı bölümünün üçüncü paragrafı Tebliğ metninden çıkarılmıştır.**

**5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması**

...

...

[Mülga ikinci paragraf](#)

**5.6.2.3.1. İki tam yıl süre ile 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



ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

Örneğin; 2 Şubat 2005 tarihinde iktisap edilmiş ve aktife alınmış bir taşınmazın, 2 Şubat 2007 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

**(6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.maddesiyle eklenen paragraf )**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 aktife bulundurma şartı aranmayacaktır.

tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

Örneğin; 2 Şubat 2005 tarihinde iktisap edilmiş ve aktife alınmış bir taşınmazın, 2 Şubat 2007 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

[Mülga üçüncü paragraf](#)



	<p><b>MADDE 3 – Aynı Tebliğin</b> “5.6.2.3.1.4. Aynı kuruma ait iştirak hisselerinin iktisabında 2 yıllık sürenin tespiti” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir. <b>“5.6.2.3.1.5. Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışında 2 yıllık sürenin tespiti</b> 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmazların kiracı tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların sat-kirala-geri al işlemi dolayısıyla finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır. Aynı şekilde, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira</p>	<p><b>5.6.2.3.1.5. Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışında 2 yıllık sürenin tespiti</b> 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmazların kiracı tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların sat-kirala-geri al işlemi dolayısıyla finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır. Aynı şekilde, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların kira sertifikası ihracı</p>
--	---	--



	<p>sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.</p> <p><b>Örnek: (A)</b> A.Ş.'nin 6/6/2016 tarihinde iktisap ederek aktifine aldığı taşınmazı, şirketin finansman ihtiyacı dolayısıyla 23/9/2016 tarihinde (B) Kalkınma Bankası A.Ş.'ye geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla devredilmiştir. (B) Kalkınma Bankası A.Ş. bu taşınmazı 7 yıllığına (A) A.Ş.'ye geri kiralamıştır. (B) Kalkınma Bankası A.Ş. sözleşme süresi sonunda bu taşınmazı 25/9/2023 tarihinde (A) A.Ş.'ye geri satmıştır. (A) A.Ş. bu taşınmazını 8/12/2023 tarihinde (C) Ltd. Şti.'ne satmıştır. (A) A.Ş.'nin 6/6/2016 tarihinde iktisap etmiş olduğu taşınmazın (C) Ltd. Şti.'ne satışında istisna uygulanırken, 2 tam yıl aktifte yer alma şartının sağlanıp</p>	<p>amacıyla varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.</p> <p><b>Örnek: (A)</b> A.Ş.'nin 6/6/2016 tarihinde iktisap ederek aktifine aldığı taşınmazı, şirketin finansman ihtiyacı dolayısıyla 23/9/2016 tarihinde (B) Kalkınma Bankası A.Ş.'ye geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla devredilmiştir. (B) Kalkınma Bankası A.Ş. bu taşınmazı 7 yıllığına (A) A.Ş.'ye geri kiralamıştır. (B) Kalkınma Bankası A.Ş. sözleşme süresi sonunda bu taşınmazı 25/9/2023 tarihinde (A) A.Ş.'ye geri satmıştır. (A) A.Ş. bu taşınmazını 8/12/2023 tarihinde (C) Ltd. Şti.'ne satmıştır. (A) A.Ş.'nin 6/6/2016 tarihinde iktisap etmiş olduğu taşınmazın (C) Ltd. Şti.'ne satışında istisna uygulanırken, 2 tam yıl aktifte yer alma şartının sağlanıp sağlanmadığının tespitinde bu taşınmazın (B) Kalkınma Bankası A.Ş.'nin aktifinde bulunduğu süre</p>
--	--	--



	<p>sağlanamadığının tespitinde bu taşınmazın (B) Kalkınma Bankası A.Ş.'ninaktifinde bulunduğu süre de dikkate alınacaktır. Buna göre, (A) A.Ş.'nin finansman temini amacıyla sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği taşınmazını 8/12/2023 tarihinde (C) Ltd. Şti.'ne satışında istisna uygulaması açısından iki tam yıllık aktifte yer alma şartının sağlanıp sağlanamadığının tespitinde 6/6/2016 ile 8/12/2023 tarihleri arasındaki süre dikkate alınacaktır.”</p>	<p>de dikkate alınacaktır. Buna göre, (A) A.Ş.'nin finansman temini amacıyla sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği taşınmazını 8/12/2023 tarihinde (C) Ltd. Şti.'ne satışında istisna uygulaması açısından iki tam yıllık aktifte yer alma şartının sağlanıp sağlanamadığının tespitinde 6/6/2016 ile 8/12/2023 tarihleri arasındaki süre dikkate alınacaktır.</p>
<p><b>5.10. Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna</b></p>	<p><b>MADDE 4</b> – Aynı Tebliğin “5.10. Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna” bölümünün başlığı, “5.10. Eğitim tesisleri, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna” şeklinde değiştirilmiştir.</p>	<p><b>5.10. Eğitim tesisleri, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna</b></p>
<p><b>5.10.1. İstisnanın kapsamı</b> Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;</p>	<p><b>MADDE 5</b> – Aynı Tebliğin “5.10.1. İstisnanın kapsamı” başlıklı bölümünde yer alan, a) “- 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim,</p>	<p><b>5.10.1. İstisnanın kapsamı</b> Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;</p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>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</li> <li>Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır.</li> </ul> <p>İstisna kapsamında yer alan;</p> <p><b>Okul Öncesi Eğitim Okulu,</b> 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21 inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,</p> <p><b>İlköğretim Okulu,</b> 1739 sayılı Kanunun 22-25 inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların</p>	<p>ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile” ibaresinden sonra gelmek üzere</p> <p>“- 633 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında yer alan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ve” ibaresi eklenmiş;</p> <p>b) “<b>Özel Eğitim Okulları,</b> engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,” ibaresinden sonra gelmek üzere, “<b>Kreş,</b> 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 0-24 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları,”</p> <p><b>Gündüz Bakımevi,</b> 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 25-66 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları,” ibareleri eklenmiş;</p> <p>c) Aynı bölümün üçüncü paragrafı,</p> <p>“İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin rehabilitasyon faaliye</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>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</li> <li>633 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında yer alan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ve</li> <li>Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır.</li> </ul> <p>İstisna kapsamında yer alan;</p> <p><b>Okul Öncesi Eğitim Okulu,</b> 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21 inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına</p>
--	---	--

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 özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını ifade etmektedir.  
İstisna, okulların eğitim-

lerinden, kreş ve gündüz bakımevlerinin ise bu hizmetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri, kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul, kreş ve gündüz bakımevi bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul, kreş ve gündüz bakımevi ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayırma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak olup yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.”  
şeklinde değiştirilmiştir.

gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,  
**İlköğretim Okulu**, 1739 sayılı Kanunun 22-25 inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,  
**Orta Öğretim Okulları**, 1739 sayılı Kanunun 26-30 uncu maddelerinde belirtilen ve ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,  
**Özel Eğitim Okulları**, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,  
**Kreş**, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 0-24 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları,  
**Gündüz Bakımevi**, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 25-66 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları,  
**Rehabilitasyon Merkezleri**, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili





öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak olup yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan, öğrencileri istedikleri derslerde yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi,

mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin rehabilitasyon faaliyetlerinden, kreş ve gündüz bakımevlerinin ise bu hizmetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri, kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul, kreş ve gündüz bakımevi bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul, kreş ve gündüz bakımevi ücretine dahil olduğu



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.

durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak olup yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

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

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

<p><b>5.10.2.1. Eğitim-öğretim kazançlarına ilişkin istisna</b> Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 1/1/2004 - 31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir. İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Bakanlığımıza yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle mükelleflere sonuçtan bilgi verilecektir.</p>	<p><b>MADDE 6 - Aynı Tebliğin "5.10.2.1. Eğitim-öğretim kazançlarına ilişkin istisna"</b> başlıklı bölümünün son paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. "Mükellefler, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır."</p>	<p><b>5.10.2.1. Eğitim-öğretim kazançlarına ilişkin istisna</b> Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 1/1/2004 - 31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir. Mükellefler, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.</p>
<p><b>5.10.2.2. Rehabilitasyon merkezlerine ilişkin istisna</b> Rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için bu merkezlerin 1/1/2006 tarihinden itibaren</p>	<p><b>MADDE 7 - Aynı Tebliğin "5.10.2.2. Rehabilitasyon merkezlerine ilişkin istisna"</b> başlıklı bölümünün son paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. "Bakanlar Kurulunca vergi</p>	<p><b>5.10.2.2. Rehabilitasyon merkezlerine ilişkin istisna</b> Rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için bu merkezlerin 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları</p>



faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 1/1/2004 - 31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen rehabilitasyon merkezleri ile ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir. 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 senesinde 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 Bakanlığımıza başvuracaklardır.

muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan dernekler ilgili Bakanlıkça kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.”

gerekmektedir. 1/1/2004 - 31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen rehabilitasyon merkezleri ile ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir. 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 senesinde 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 dernekler ilgili Bakanlıkça kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.



Bakanlığımızca ilgili Bakanlığın görüşü alınarak dernek veya vakfa sonuçtan bilgi verilecektir.		
	<p><b>MADDE 8</b> – Aynı Tebliğin “5.10.2.2. Rehabilitasyon merkezlerine ilişkin istisna” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.</p> <p><b>“5.10.2.3. Kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin istisna</b></p> <p>Kreş ve gündüz bakımevlerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. Bu tarihten önce faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden doğan kazançlar için anılan istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.</p> <p>Mükellefler, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir.</p> <p>Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığınca</p>	<p><b>5.10.2.3. Kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin istisna</b></p> <p>Kreş ve gündüz bakımevlerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. Bu tarihten önce faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden doğan kazançlar için anılan istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.</p> <p>Mükellefler, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığınca</p>

	başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.”	
<p><b>5.10.3. İstisnanın süresi</b> Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan anılan düzenleme 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2006 yılında alan bir işletmenin Eylül 2007 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2007 - 2011 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.</p>	<p><b>MADDE 9</b> – Aynı Tebliğin “5.10.3. İstisnanın süresi” başlıklı bölümünün ikinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir. “Kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin düzenleme ise 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen özel kreş ve gündüz bakımevleri açısından geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna olacaktır.”</p>	<p><b>5.10.3. İstisnanın süresi</b> Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan anılan düzenleme 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2006 yılında alan bir işletmenin Eylül 2007 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2007 - 2011 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır. Kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin düzenleme ise 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen özel kreş ve gündüz bakımevleri açısından geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin</p>

		kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna olacaktır.
<p><b>5.10.4. İstisna süresi içinde yeni okul veya merkez yapılması</b></p> <p>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.</p> <p>Örneğin; Ankara'da 2006 yılında bir ilköğretim okulunu işletmeye başlayan Kurum (A)'nın, 2007 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, 2006 - 2010 yıllarında,</p>	<p><b>MADDE 10 – Aynı Tebliğin;</b></p> <p>a) “5.10.4. İstisna süresi içinde yeni okul veya merkez yapılması” bölümünün başlığı, “5.10.4. İstisna süresi içinde yeni okul, kreş ve gündüz bakımevi veya merkez yapılması” şeklinde değiştirilmiş, bu bölümün ilk paragrafına birinci cümlesinden sonra gelmek üzere, “Aynı şekilde, kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin olarak kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen kreş ve gündüz bakımevlerine ilave olarak yeni kreş ve gündüz bakımevi açmaları durumunda, yeni açılan kreş ve gündüz bakımevi, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir.” cümlesi eklenmiş ve anılan paragrafın son cümlesi, “Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul, kreş ve gündüz bakımevi veya merkez bazında yapılacaktır.” şeklinde değiştirilmiştir.</p> <p>b) Anılan bölümün son paragrafına, “Aynı şekilde, 633 sayılı Kanun Hükmünde</p>	<p><b>5.10.4. İstisna süresi içinde yeni okul, kreş ve gündüz bakımevi veya merkez yapılması</b></p> <p>Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Aynı şekilde, kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin olarak kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen kreş ve gündüz bakımevlerine ilave olarak yeni kreş ve gündüz bakımevi açmaları durumunda, yeni açılan kreş ve gündüz bakımevi, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul, kreş ve gündüz bakımevi veya merkez bazında yapılacaktır.</p> <p>Örneğin; Ankara'da 2006 yılında bir ilköğretim okulunu işletmeye başlayan Kurum (A)'nın, 2007</p>



İstanbul'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2007 - 2011 yıllarında istisnadan yararlanacaktır.

İstisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan 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.

Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir kreş ve gündüz bakımevi olarak tanımlanmayan, mevcut kreş ve gündüz bakımevinin kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır." cümlesi eklenmiştir.

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, 2006 - 2010 yıllarında, İstanbul'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2007 - 2011 yıllarında istisnadan yararlanacaktır.

İstisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan 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. Aynı şekilde, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir kreş ve gündüz bakımevi olarak tanımlanmayan, mevcut kreş ve gündüz bakımevinin kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde





		istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.
<p><b>5.14. Sınai mülkiyet haklarında istisna</b></p> <p><b>5.14.3. İstisnadan yararlanma şartları</b></p> <p><b>5.14.3.4. Değerleme raporu düzenlenmesi</b></p> <p>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.</p> <p><b>5.14.3.5. Patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresinin aşılmamış olması</b></p> <p>...</p>	<p><b>MADDE 11</b> - Aynı Tebliğin "5.14.3.4. Değerleme raporu düzenlenmesi" başlıklı alt bölümü başlığıyla birlikte Tebliğ metninden çıkarılmış ve sonraki alt bölüm buna göre teselsül ettirilmiştir.</p>	<p><b>5.14. Sınai mülkiyet haklarında istisna</b></p> <p><b>5.14.3. İstisnadan yararlanma şartları</b></p> <p><b>Mülga Bölüm.</b></p> <p><b>5.14.3.4. Patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresinin aşılmamış olması</b></p> <p>...</p>
<p><b>5.14. Sınai mülkiyet haklarında istisna</b></p> <p><b>5.14.4. İstisna uygulaması</b></p> <p>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,</p>	<p><b>MADDE 12</b> - Aynı Tebliğin "5.14.4. İstisna uygulaması" başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p><b>"5.14.4. İstisna uygulaması</b></p> <p>Mükellefler, patentli veya faydalı model belgeli buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazanç ve iratları için ilgili patent veya faydalı model belgesine sağlanan</p>	<p><b>5.14. Sınai mülkiyet haklarında istisna</b></p> <p><b>5.14.4. İstisna uygulaması</b></p> <p>Mükellefler, patentli veya faydalı model belgeli buluşlarından 1/1/2015 tarihinde n itibaren elde ettikleri kazanç ve iratları için ilgili patent veya faydalı model belgesine sağlanan koruma</p>

Ek-3'te yer alan 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

koruma süresi aşılmamak kaydıyla istisnadan yararlanabileceklerdir.

Ancak, buluşun, istisnadan yararlanılacak ilk yıl oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devri veya satışı halindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Dolayısıyla, 6728 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 9/8/2016 tarihinden itibaren, Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmeksizin, şartları taşıyan mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir.

#### 5.14.4.1. 9/8/2016 tarihinden önce değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla başvuruların durumu

İstisna uygulamasında Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanunun

süresi aşılmamak kaydıyla istisnadan yararlanabileceklerdir.

Ancak, buluşun, istisnadan yararlanılacak ilk yıl oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devri veya satışı halindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Dolayısıyla, 6728 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 9/8/2016 tarihinden itibaren, Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmeksizin, şartları taşıyan mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir.

yararlanılabilecek azami istisna tutarından fazla olması halinde, haksız yere yararlanılan tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleflerden aranacaktır.

#### 5.14.4.1. Değer tespiti ve değerlendirme raporunun düzenlenmesi

##### 5.14.4.1.1. 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

57 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca 6728 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin üçüncü fıkrasında; “(3) 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinde bu Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlük tarihinden önce, anılan madde kapsamında değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığına başvuran mükelleflerin bu başvurularına ilişkin patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları hakkında, 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinin bu Kanunla yapılan değişiklik sonrası hükümleri uygulanır.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, anılan her iki maddenin de yürürlüğe girdiği 9/8/2016 tarihinden önce, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanmak üzere değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler, başvurularına konu bu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerlendirme raporu düzenlenmeksizin istisnadan

#### 5.14.4.1. 9/8/2016 tarihinden önce değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla başvuruların durumu

İstisna uygulamasında Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca 6728 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin üçüncü fıkrasında;

“(3) 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinde bu Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlük tarihinden önce, anılan madde kapsamında değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığına başvuran mükelleflerin bu

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 aynıısının 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

faýdalanabileceklerdir.

#### 5.14.4.2. İstisna kazancın tespiti

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

#### Örnek 1: (B)

A.Ş.'nin 6/5/2013 tarihinde TPE'ye yapmış olduğu başvuruya istinaden, bu başvurusuna konu buluşuna ilişkin patent 6/7/2015 tarihinde tescil edilmiştir. (B) A.Ş. söz konusu patentten doğan tüm haklarını 20/9/2016 tarihinde 5.000.000.- TL'ye (C) A.Ş.'ye satmış ve bu satıştan 4.000.000.- TL kâr elde etmiştir.

(C) A.Ş. bu patentin kullanım haklarını, 2/1/2017 tarihinde iki yıl süre ile (E) Ltd. Şti.'ye 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

başvurularına ilişkin patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlarından 1/1/2015 tarihinde itibaren elde ettikleri kazançları hakkında, 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinin bu Kanunla yapılan değişiklik sonrası hükümleri uygulanır.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, anılan her iki maddenin de yürürlüğe girdiği 9/8/2016 tarihinden önce, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanmak üzere değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler, başvurularına konu bu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerlendirme raporu düzenlenmeksizin istisnadan faydalanabileceklerdir.

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, değerlemesi 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 değerlerin hesaplanmasında

2.000.000.- TL, 2018 hesap döneminde ise 1.000.000.- TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

- (B) A.Ş.'nin satış kazancının yarısı (4.000.000.- TL x %50) 2.000.000.- TL olup bu tutarın 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.

**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 bu buluşu için 2/2/2017 tarihinde, 1/4/2031 tarihinde koruma

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

süresi sona ermek üzere incelemeli sistemle patent verilmiştir.

- (F) A.Ş. sahibi olduğu patenti 14/8/2015 tarihinde 1 yıllığına (G) A.Ş.'ye 1.000.000.- TL bedelle kiralamıştır.

- (F) A.Ş. 2018 yılında patente konu 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 satmış ve bu satıştan 1.800.000.- TL kazanç 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 kazanç elde etmiştir.

- (K) A.Ş. söz konusu buluşu seri üretime tabi tutarak 2020 yılında 3.000.000.- TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

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

- (F) A.Ş.'nin incelemeli sistemle patent aldığı buluşunu seri üretime tabi tutarak elde ettiği

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.

2.000.000.- TL'lik kazancın %50'si (1.000.000.- TL) kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Bu patentin satışından elde edilen 1.800.000.- TL'lik kazancın %50'si olan 900.000.- TL için de bu istisnadan faydalanılabilecektir.

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

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

#### 5.14.4.2.1. Buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde kazancın tespiti

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

**d) Diğer değerlendirme yöntemleri**

Değer tespitinde mükellefler yukarıda sayılan yöntemlere ilaveten hesaplamaya dayalı diğer yöntemleri de kullanabilirler.

**5.14.4.1.2. 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

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

Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.

Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının



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

tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Genel üretim giderlerinden düşen pay,
- Genel yönetim giderlerinden düşen pay

gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.

**Örnek:** (T) A.Ş.'nin patenle korunan buluşunu üretim sürecinde kullanarak 2017 yılında ürettiği çamaşır makinelerinin toplam üretim maliyeti 20.000.000.- TL'dir. Söz konusu çamaşır makinelerinin toplam maliyetinin 2.000.000.- TL'lik kısmını patenle korunan buluşun üretim sürecinde kullanılması nedeniyle katlanılan

İstisnadan 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.

#### 5.14.4.2. 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 istinaden 6/7/2015 tarihinde aldığı patente ilişkin olarak hazırladığı ön değerlendirme raporunda buluşun değerini

malîyetler oluşturmaktadır.

(T) A.Ş. ürettiği bu çamaşır makinelerinin satışından 2017 yılında 3.000.000.- TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre, (T) A.Ş.'nin 2017 yılında bu çamaşır makinelerinin satışından elde ettiği kazancının, üretimde kullanılan ve patentle korunan buluşuna atfedilebilecek kısmı  $[3.000.000.- \text{ TL} \times (2.000.000.- \text{ TL} / 20.000.000.- \text{ TL}) = ]$  300.000.- TL olup bu kazancının %50'lik kısmı olan (300.000.- TL x %50) 150.000.- TL istisna uygulamasında dikkate alınabilecektir.

#### 5.14.4.3. Kesinti uygulaması

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

Ancak, Kanununun 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

#### 5.14.4.2. İstisna kazancın tespiti

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

#### Örnek

1: (B)

A.Ş.'nin 6/5/2013 tarihinde TPE'ye yapmış olduğu başvuruya istinaden, bu başvurusuna konu buluşuna ilişkin patent 6/7/2015 tarihinde tescil edilmiştir. (B) A.Ş. söz konusu patentten doğan tüm haklarını 20/9/2016 tarihinde 5.000.000.- TL'ye (C) A.Ş.'ye satmış ve bu satıştan 4.000.000.- TL kâr elde etmiştir.

(C) A.Ş. bu patentin kullanım haklarını, 2/1/2017 tarihinde iki yıl süre ile (E) Ltd. Şti.'ye 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

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 patentin 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; - (B) A.Ş.'nin satış kazancının yarısı (4.000.000 TL x %50)

vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacaktır. **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, 16/8/2016 tarihinde buluşu Türkiye'deki üretim faaliyetlerinde kullanacak olan (ÇB) Ltd. Şti.'ye 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 kesinti, %50 indirimli olarak %10 oranında uygulanacaktır. Söz konusu indirimli oran en fazla 5 yıl süreyle uygulanabilecektir. **Örnek 2:** Serbest meslek erbabı (MF), Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya

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; - (B) A.Ş.'nin satış kazancının yarısı (4.000.000.- TL x %50) 2.000.000.- TL olup bu tutarın 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.

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 edilecektir.

**Örnek 2:** (F) A.Ş. incelemesiz

çıkan buluşunun patentini 1/6/2015 tarihinde tescil ettirmiş ve patent üzerindeki hakkını 25/10/2016 tarihinde (MT) A.Ş.'ye 100.000.- TL'ye satmıştır. (MT) A.Ş. Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında istisnadan faydalanan serbest meslek erbabı (MF)'ye yapacağı ödemelerin tamamı (100.000.- TL) üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca belirlenen kesinti oranının %50'si nispetinde gelir vergisi kesintisi yapacaktır.

**Örnek 3:** Tam mükellef Bay (T), Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini tescil ettirerek beyana tabi bir kazancı olmayan (U) gerçek kişisine satmış; (U) gerçek kişisi de bu patenti 23/11/2016 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 kesintisi oranını %50 indirimli olarak uygulayacaktır. İndirimli

**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 bu buluşu için 2/2/2017 tarihinde, 1/4/2031 tarihinde koruma süresi sona ermek üzere incelemeli sistemle patent verilmiştir.

- (F) A.Ş. sahibi olduğu patenti 14/8/2015 tarihinde 1 yıllığına (G) A.Ş.'ye 1.000.000.- TL bedelle kiralamıştır.

- (F) A.Ş. 2018 yılında patente

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 yaptığı 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)

vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacağından (Z) A.Ş. kira süresinin son 3 yılına ilişkin kira ödemelerinden normal oranda kesinti yapacaktır.”

konu 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 satmış ve bu satıştan 1.800.000.- TL kazanç 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 kazanç elde etmiştir.

- (K) A.Ş. söz konusu buluşu seri üretime tabi tutarak 2020 yılında 3.000.000.- TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

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

- (F) A.Ş.'nin incelemeli sistemle patent aldığı buluşunu seri üretime tabi tutarak elde ettiği 2.000.000.- TL'lik kazancın %50'si (1.000.000.- TL) kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Bu patentin satışından elde edilen 1.800.000.- TL'lik kazancın %50'si olan 900.000.- TL için de bu istisnadan faydalanılabilecektir.

- (H) A.Ş. ise satın aldığı patentin (K) A.Ş.'ye satışından elde ettiği



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.

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.

Patentin 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

400.000.- TL tutarındaki kazancının %50'sini (200.000.- TL) istisnaya konu edebilecektir.

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



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.

#### **5.14.4.2.1. Buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde kazancın tespiti**

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

Öte yandan, maddenin yedinci fıkrası hükmüyle, üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması

#### **5.14.4.2.1. Buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde kazancın tespiti**

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

Öte yandan, maddenin yedinci fıkrası hükmüyle, üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda, patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin



suretiyle ayırıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayırıştırılmasında 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 ayırıştırmaları mümkündür.

**Örnek 1:** LED TV paneli üreten (A) A.Ş. üretim maliyetlerinde %10 avantaj sağlayan ve patenle 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

tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak ayırıştırmaları mümkündür.

Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayırıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.

Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,





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

- Genel üretim giderlerinden düşen pay,

- Genel yönetim giderlerinden düşen pay

gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.

**Örnek:** (T) A.Ş.'nin patentle korunan buluşunu üretim sürecinde kullanarak 2017 yılında ürettiği çamaşır makinelerinin toplam üretim maliyeti 20.000.000.- TL'dir. Söz konusu çamaşır makinelerinin toplam maliyetinin 2.000.000.- TL'lik kısmını patentle korunan buluşun üretim sürecinde kullanılması nedeniyle katlanılan maliyetler oluşturmaktadır.

(T) A.Ş. ürettiği bu çamaşır makinelerinin satışından 2017 yılında 3.000.000.- TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre, (T) A.Ş.'nin 2017 yılında bu çamaşır makinelerinin satışından elde ettiği kazancının, üretimde kullanılan ve patentle korunan buluşuna atfedilebilecek kısmı  $[3.000.000.- \text{ TL} \times (2.000.000.- \text{ TL} / 20.000.000.- \text{ TL}) = ]$  300.000.- TL olup bu

birimden 250.000 birime çıkarmıştır. Bu buluşun üretim sürecinde kullanılmaya başlanmasıyla birlikte birim başına kompresör üretim maliyeti %20 azalmıştır.

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

#### 5.14.4.3. 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, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanılabilecek serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi %50 indirimli olarak uygulanacaktır. Kazanç ve

kazancının %50'lik kısmı olan (300.000.- TL x %50) 150.000.- TL istisna uygulamasında dikkate alınabilecektir.

#### 5.14.4.3. Kesinti uygulaması

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

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

**Örnek 1:** (BB) 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.



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

(HS) firması ise patente konu bu buluşun kullanım haklarını, 16/8/2016 tarihinde buluşu Türkiye'deki üretim faaliyetlerinde kullanacak olan (ÇB) Ltd. Şti.'ye 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 kesinti, %50 indirimli olarak %10 oranında uygulanacaktır. Söz konusu indirimli oran en fazla 5 yıl süreyle uygulanabilecektir.

**Örnek 2:** Serbest meslek erbabı (MF), Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini 1/6/2015 tarihinde tescil ettirmiş ve patent üzerindeki hakkını 25/10/2016 tarihinde (MT) A.Ş.'ye 100.000.- TL'ye satmıştır. (MT) A.Ş. Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında istisnadan faydalanan serbest meslek erbabı (MF)'ye yapacağı ödemelerin tamamı (100.000.- TL) üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca belirlenen



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. Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında istisnadan faydalanan serbest meslek erbabı (MF)'ye yapacağı ödemelerin tamamı (100.000 TL) üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca belirlenen tevkifat oranının %50'si nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapacaktır.

**Örnek 3:** Tam mükellef Bay (T), Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini tescil ettirerek beyana tabi

kesinti oranının %50'si nispetinde gelir vergisi kesintisi yapacaktır.

**Örnek 3:** Tam mükellef Bay (T), Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini tescil ettirerek beyana tabi bir kazancı olmayan (U) gerçek kişisine satmış; (U) gerçek kişisi de bu patenti 23/11/2016 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 kesintisi 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.



<p>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.</p>		
<p><b>5.14. Sınai mülkiyet haklarında istisna</b> ... <b>5.14.5. Diğer hususlar</b> <b>5.14.5.1. 1/1/2015 tarihinden önce tescil edilmiş patentli veya faydalı model belgeli buluşların durumu</b> 1/1/2015 tarihinden önce alınan ve koruma süresi henüz dolmamış olan patent veya faydalı model belgelerine ilişkin</p>	<p><b>MADDE 13</b> - Aynı Tebliğin "5.14.5.1. 1/1/2015 tarihinden önce tescil edilmiş patentli veya faydalı model belgeli buluşların durumu" başlıklı bölümünün son paragrafı Tebliğ metninden çıkarılmıştır.</p>	<p><b>.14. Sınai mülkiyet haklarında istisna</b> ... <b>5.14.5. Diğer hususlar</b> <b>5.14.5.1. 1/1/2015 tarihinden önce tescil edilmiş patentli veya faydalı model belgeli buluşların durumu</b> 1/1/2015 tarihinden önce alınan ve koruma süresi henüz dolmamış olan patent veya faydalı model belgelerine ilişkin buluşlardan 1/1/2015 tarihinden itibaren</p>

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 yararlanabilecektir. (MK) A.Ş.'nin sahip olduğu bu patent dolayısıyla 1/1/2015 tarihinden önce elde ettiği kazanç ve iratlar ise bu istisnaya konu edilemeyecektir.

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 yararlanabilecektir. (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



**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.

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

Mülga paragraf



## 5.14.5.5. 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

**MADDE 14** - Aynı Tebliğin "5.14.5.5. Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu" başlıklı bölümü Tebliğ metninden çıkarılmış ve sonraki bölüm numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

Mülga Bölüm.

**5.14.5.5. İstisna uygulamalarında tercih**





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



<p>ilişkin bilgiler (hizmet alınan kişi/kurum adı, vergi kimlik numarası, fatura tarih ve numarası, tutarı ve KDV'si),</p> <ul style="list-style-type: none"><li>Maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında istisnadan yararlanılıyor ise patentli buluşun üretim sürecinde kullanıldığına dair TPE tarafından Sicile kaydedilen belgenin bir örneği,</li><li>Geçici vergi dönemleri itibarıyla uygulanan istisna tutarları,</li><li>İstisna tutarının hesaplanması ve hesaplama ile ilişkin açıklamalar.</li></ul> <p><b>5.14.5.6. İstisna uygulamalarında tercih</b></p>		
	<p><b>MADDE 15</b> - Aynı Tebliğin "5.14. Sınai mülkiyet haklarında istisna" başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölümler eklenmiş ve sonraki bölüm numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.</p>	<p><b>5.15. Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulaması</b></p> <p>6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasına</p>

**“5.15. Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulaması**

6728 sayılı Kanununun 56 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendiyle, her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Bu istisna uygulamasında;

- **Kiracı;** her türlü taşınır ve taşınmaz mallarını 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiralayan kurumlara devreden kurumları,

- **Kiralayan kurumlar;** finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım

eklenen (j) bendiyle, her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Bu istisna uygulamasında;

- **Kiracı;** her türlü taşınır ve taşınmaz mallarını 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiralayan kurumlara devreden kurumları,

- **Kiralayan kurumlar;** finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını,

- **Sat-kirala-geri al işlemi;** her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla,

bankalarını,

- **Sat-kirala-geri al işlemi;** her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiracılar tarafından kiraya alanlara satışı, kiraya alanlar tarafından kiracılara kiralanması ve kiraya alanlarca söz konusu varlıkların kiracılara kira süresi sonunda devrine ilişkin süreci ifade etmektedir.

#### 5.15.1. İstisnadan yararlanacak olanlar

Bu istisna uygulamasından;

- 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla taşınır ve taşınmaz mallarını finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devreden kurumlar vergisi mükellefleri ile

- Bu varlıkları devraldıkları kurumlara kira süresi sonunda devreden finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları yararlanabilecektir.

İstisna şartlarının sağlanması

kiracılar tarafından kiraya alanlara satışı, kiraya alanlar tarafından kiracılara kiralanması ve kiraya alanlarca söz konusu varlıkların kiracılara kira süresi sonunda devrine ilişkin süreci ifade etmektedir.

#### 5.15.1. İstisnadan yararlanacak olanlar

Bu istisna uygulamasından;

- 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla taşınır ve taşınmaz mallarını finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devreden kurumlar vergisi mükellefleri ile

- Bu varlıkları devraldıkları kurumlara kira süresi sonunda devreden finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları yararlanabilecektir.

İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, kurumların tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

	<p>kaydıyla, kurumların tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.</p> <p><b>5.15.2. İstisna uygulamasına konu olacak iktisadi kıymetler</b> İstisna uygulamasına her türlü taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilecektir.</p> <p><b>5.15.2.1. Taşınmazlar</b> İstisnaya konu olabilecek taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Taşınmazlar ile ilgili olarak bu Tebliğin (5.6.2.2.1) bölümünde yer alan açıklamalar esas alınacaktır.</p> <p><b>5.15.2.2. Taşınırlar</b> 6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan amortismanına tabi tüm taşınırlardır.</p> <p><b>5.15.3. İstisnadan yararlanma şartları</b> <b>5.15.3.1. Taşınır veya taşınmazın kiralanayana, geri kiralama</b></p>	<p><b>5.15.2. İstisna uygulamasına konu olacak iktisadi kıymetler</b> İstisna uygulamasına her türlü taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilecektir.</p> <p><b>5.15.2.1. Taşınmazlar</b> İstisnaya konu olabilecek taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Taşınmazlar ile ilgili olarak bu Tebliğin (5.6.2.2.1) bölümünde yer alan açıklamalar esas alınacaktır.</p> <p><b>5.15.2.2. Taşınırlar</b> 6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan amortismanına tabi tüm taşınırlardır.</p> <p><b>5.15.3. İstisnadan yararlanma şartları</b> <b>5.15.3.1. Taşınır veya taşınmazın</b></p>
--	---	--

	<p>amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla satıldığı hususunun sözleşmede yer alması</p> <p>İstisna uygulaması açısından, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede, bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanaacağına ve</li><li>- Sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.</li></ul> <p>Dolayısıyla, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın; kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanaacağına ve sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.</p>	<p>kiralayanlara, geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla satıldığı hususunun sözleşmede yer alması</p> <p>İstisna uygulaması açısından, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede, bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanaacağına ve</li><li>- Sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.</li></ul> <p>Dolayısıyla, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın; kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanaacağına ve sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.</p>
--	---	--

**5.15.3.2. Satış kazancının özel fon hesabında tutulması**

İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre

**5.15.3.2. Satış kazancının özel fon hesabında tutulması**

İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak 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



zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır. İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

#### 5.15.3.3. Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi

Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir.

Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi,

istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır. İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

#### 5.15.3.3. Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi

Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir.

Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle

işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra kiracılar tarafından hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlara devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.

**Örnek: (Ç)**

A.Ş. 13/5/2014 tarihinde 2.500.000.- TL'ye iktisap ettiği ve aktifine aldığı taşınırını 8/9/2016 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ederek (D) Katılım

zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra kiracılar tarafından

hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlara devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.

**Örnek: (Ç)**

A.Ş. 13/5/2014 tarihinde 2.500.000.- TL'ye iktisap ettiği ve aktifine aldığı taşınırını 8/9/2016 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ederek (D) Katılım Bankası A.Ş.'ye 3.000.000.- TL bedelle devretmiştir. Bu sürede (Ç) A.Ş.'nin söz konusu taşınır için ayırdığı amortisman tutarı 500.000.- TL'dir.



	<p>Bankası A.Ş.'ye 3.000.000.- TL bedelle devretmiştir. Bu sürede (Ç) A.Ş.'nin söz konusu taşınırı için ayırdığı amortisman tutarı 500.000.- TL'dir.</p> <p>(Ç) A.Ş. istisnaya konu 1.000.000.- TL tutarındaki kazancını pasifte özel bir fon hesabında takip edecektir. Özel fon hesabında takip edilecek olan bu tutar sadece, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınıra ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000.- TL üzerinden ayrılacak amortismanların, bu tutar ile taşınırın (D) Katılım Bankası A.Ş.'ye devredildiği tarihte kiracıdaki net bilanço aktif değeri arasındaki fark olan (3.000.000.- TL - 2.000.000.- TL =) 1.000.000.- TL'ye isabet eden kısmına mahsup edilmek suretiyle kullanılabilir. Dolayısıyla, gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000.- TL üzerinden ayrılacak toplam amortismanların, en fazla 2.000.000.- TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate</p>	<p>(Ç) A.Ş. istisnaya konu 1.000.000.- TL tutarındaki kazancını pasifte özel bir fon hesabında takip edecektir. Özel fon hesabında takip edilecek olan bu tutar sadece, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınıra ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000.- TL üzerinden ayrılacak amortismanların, bu tutar ile taşınırın (D) Katılım Bankası A.Ş.'ye devredildiği tarihte kiracıdaki net bilanço aktif değeri arasındaki fark olan (3.000.000.- TL - 2.000.000.- TL =) 1.000.000.- TL'ye isabet eden kısmına mahsup edilmek suretiyle kullanılabilir. Dolayısıyla, gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000.- TL üzerinden ayrılacak toplam amortismanların, en fazla 2.000.000.- TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek olup kalan 1.000.000.- TL'lik kısmı ise özel fon hesabından mahsup edilecektir.</p> <p>Söz konusu özel fon hesabının bu taşınır için</p>
--	--	---

	<p>alınabilecek olup kalan 1.000.000.- TL'lik kısmı ise özel fon hesabından mahsup edilecektir.</p> <p>Söz konusu özel fon hesabının bu taşınır için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfası dışında kullanılması mümkün bulunmamaktadır. Özel fon hesabında yer alan tutarın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.</p> <p><b>5.15.4. İstisna uygulaması</b></p> <p>Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesi dolayısıyla kiracı nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin</p>	<p>ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfası dışında kullanılması mümkün bulunmamaktadır. Özel fon hesabında yer alan tutarın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.</p> <p><b>5.15.4. İstisna uygulaması</b></p> <p>Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesi dolayısıyla kiracı nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar</p>
--	--	---



satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

İstisnaya konu edilen satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel fon hesabında tutulacak ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir.

**Örnek 1:** (E) A.Ş. 1.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı taşınırı için toplam 680.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra

için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

İstisnaya konu edilen satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulacak ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir.

**Örnek 1:** (E) A.Ş. 1.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı taşınırı için toplam 680.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra bu



<p>bu taşınırı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 15/8/2016 tarihinde 800.000.- TL bedel üzerinden (F) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.</p> <p>(F) Finansal Kiralama A.Ş., 800.000.- TL ana para ve 400.000.- TL faiz olmak üzere toplam 1.200.000.- TL kira ödemesi karşılığında (E) A.Ş.'ye 5 yıllık süreyle kiraladığı bu taşınırı 16/8/2021 tarihinde (E) A.Ş.'ye 1.000.- TL bedelle geri satmıştır.</p> <p>(E) A.Ş. 480.000.- TL tutarındaki istisna kazancını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.</p> <p>(E) A.Ş. söz konusu taşınıra ilişkin sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkını Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde "260 Haklar" hesabında 800.000.- TL bedelle takip edecektir. (E) A.Ş.'nin bu taşınır için yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın (480.000.- TL / 800.000.- TL=) %60'lık kısmı özel fon hesabından karşılanacak; sadece (320.000.- TL / 800.000.- TL=) %40'lık kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate</p>	<p>taşınırı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 15/8/2016 tarihinde 800.000.- TL bedel üzerinden (F) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.</p> <p>(F) Finansal Kiralama A.Ş., 800.000.- TL ana para ve 400.000.- TL faiz olmak üzere toplam 1.200.000.- TL kira ödemesi karşılığında (E) A.Ş.'ye 5 yıllık süreyle kiraladığı bu taşınırı 16/8/2021 tarihinde (E) A.Ş.'ye 1.000.- TL bedelle geri satmıştır.</p> <p>(E) A.Ş. 480.000.- TL tutarındaki istisna kazancını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.</p> <p>(E) A.Ş. söz konusu taşınıra ilişkin sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkını Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde "260 Haklar" hesabında 800.000.- TL bedelle takip edecektir. (E) A.Ş.'nin bu taşınır için yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın (480.000.- TL / 800.000.- TL=) %60'lık kısmı özel fon hesabından karşılanacak; sadece (320.000.- TL / 800.000.- TL=) %40'lık kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.</p>
---	---



	<p>alınabilecektir.</p> <p>2. satış: (F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin taşınırı (E) A.Ş.'ye geri satışı:</p> <p>(F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin (E) A.Ş.'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınırı kira süresi sonunda 1.000.- TL bedelle (E) A.Ş.'ye geri satışından doğan kazancı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.</p> <p>Öte yandan, (F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin faiz gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.</p> <p><b>Örnek 2:</b> (G) A.Ş. 8.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmazı için toplam 1.600.000.- TL amortismanaydıktan sonra bu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 22/8/2016 tarihinde 10.000.000.- TL bedel üzerinden (H) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.</p> <p>(H) Finansal Kiralama A.Ş., söz konusu taşınmazı (G) A.Ş.'ye 10.000.000.- TL ana para ve 6.000.000.- TL faiz olmak üzere toplam 16.000.000.- TL kira ödemesi karşılığında 8 yıl süreyle</p>	<p>2. satış: (F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin taşınırı (E) A.Ş.'ye geri satışı:</p> <p>(F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin (E) A.Ş.'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınırı kira süresi sonunda 1.000.- TL bedelle (E) A.Ş.'ye geri satışından doğan kazancı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.</p> <p>Öte yandan, (F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin faiz gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.</p> <p><b>Örnek 2:</b> (G) A.Ş. 8.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmazı için toplam 1.600.000.- TL amortismanaydıktan sonra bu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 22/8/2016 tarihinde 10.000.000.- TL bedel üzerinden (H) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.</p> <p>(H) Finansal Kiralama A.Ş., söz konusu taşınmazı (G) A.Ş.'ye 10.000.000.- TL ana para ve 6.000.000.- TL faiz olmak üzere toplam 16.000.000.- TL kira ödemesi karşılığında 8 yıl süreyle kiralamıştır.</p> <p>Kira süresinin bitiminde taşınmazı (H) Finansal Kiralama A.Ş. 1.000.-</p>
--	---	--



	<p>kiralamıştır.</p> <p>Kira süresinin bitiminde taşınmazı (H) Finansal Kiralama A.Ş. 1.000.- TL bedelle (G) A.Ş.'ye geri satmıştır. (G) A.Ş. bu taşınmazını 25/11/2024 tarihinde (İ) Ltd. Şti.'ne 13.000.000.- TL bedelle satmıştır.</p> <p>(G) A.Ş. 3.600.000.- TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.</p> <p>(G) A.Ş.'nin "260 Haklar" hesabında 10.000.000.- TL bedelle takip edeceği söz konusu taşınmazla ilgili sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkına ilişkin olarak yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın <math>(3.600.000.- TL / 10.000.000.- TL =) \%36</math>'lık kısmı özel fon hesabından karşılanacak; en fazla <math>(6.400.000.- TL / 10.000.000.- TL =) \%64</math>'lük kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.</p> <p>2. satış: (H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin taşınmazı (G) A.Ş.'ye geri satışı:</p> <p>(H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin (G) A.Ş.'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınmazı kira süresi sonunda 1.000.- TL</p>	<p>TL bedelle (G) A.Ş.'ye geri satmıştır. (G) A.Ş. bu taşınmazını 25/11/2024 tarihinde (İ) Ltd. Şti.'ne 13.000.000.- TL bedelle satmıştır.</p> <p>(G) A.Ş. 3.600.000.- TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.</p> <p>(G) A.Ş.'nin "260 Haklar" hesabında 10.000.000.- TL bedelle takip edeceği söz konusu taşınmazla ilgili sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkına ilişkin olarak yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın <math>(3.600.000.- TL / 10.000.000.- TL =) \%36</math>'lık kısmı özel fon hesabından karşılanacak; en fazla <math>(6.400.000.- TL / 10.000.000.- TL =) \%64</math>'lük kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.</p> <p>2. satış: (H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin taşınmazı (G) A.Ş.'ye geri satışı:</p> <p>(H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin (G) A.Ş.'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınmazı kira süresi sonunda 1.000.- TL bedelle (G) A.Ş.'ye geri satışından doğan kazanç istisna uygulamasına konu edilebilecektir.</p>
--	---	--





	<p>bedelle (G) A.Ş.'ye geri satışından doğan kazanç istisna uygulamasına konu edilebilecektir.</p> <p>Öte yandan, (H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin faiz gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.</p> <p>3. satış: (G) A.Ş.'nin taşınmazı (İ) Ltd. Şti.'ne satışı: (G) A.Ş. 22/8/2016 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği ve (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den 1.000.- TL bedelle geri aldıktan sonra 10.001.000.- TL bedelle aktifine kaydetmiş olduğu bu taşınmazı 25/11/2024 tarihinde (İ) Ltd. Şti.'ne 13.000.000.- TL bedelle satmıştır. Satış bedelinin tamamı aynı tarihte (G) A.Ş.'nin banka hesabına aktarılmıştır.</p> <p>(G) A.Ş. söz konusu taşınmazın kullanım hakkı dolayısıyla kira süresi boyunca 1.152.000.- TL özel fon hesabından mahsup edilmek ve 2.048.000.- TL de kurum kazancının tespitinde dikkate alınmak suretiyle toplam 3.200.000.- TL amortisman ayırmıştır.</p> <p>(G) A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olduğu</p>	<p>Öte yandan, (H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin faiz gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.</p> <p>3. satış: (G) A.Ş.'nin taşınmazı (İ) Ltd. Şti.'ne satışı: (G) A.Ş. 22/8/2016 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği ve (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den 1.000.- TL bedelle geri aldıktan sonra 10.001.000.- TL bedelle aktifine kaydetmiş olduğu bu taşınmazı 25/11/2024 tarihinde (İ) Ltd. Şti.'ne 13.000.000.- TL bedelle satmıştır. Satış bedelinin tamamı aynı tarihte (G) A.Ş.'nin banka hesabına aktarılmıştır.</p> <p>(G) A.Ş. söz konusu taşınmazın kullanım hakkı dolayısıyla kira süresi boyunca 1.152.000.- TL özel fon hesabından mahsup edilmek ve 2.048.000.- TL de kurum kazancının tespitinde dikkate alınmak suretiyle toplam 3.200.000.- TL amortisman ayırmıştır.</p> <p>(G) A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olduğu taşınmazın, (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den geri alındıktan sonra (İ) Ltd. Şti.'ne satışından elde edilen kazanç, kiralayan kuruma</p>
--	--	---



	<p>taşınmazın, (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den geri alındıktan sonra (İ) Ltd. Şti.'ne satışından elde edilen kazanç, kiralayan kuruma devrinden önce bu taşınmazın (G) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri ile sat-kirala-geri al işleminin başlangıcından itibaren bu taşınmaza ilişkin olarak kazancın tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.</p> <p>(G) A.Ş.'nin bu satış işlemi normal bir duran varlık satışı gibi kayıtlara alınacak olup özel fon hesabında yer alan bakiye tutar birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilecektir. Buna göre, (G) A.Ş.'nin bu satış işlemi ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.</p> <p>Ayrıca, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde, taşınmazın (İ) Ltd. Şti.'ne satış işleminden doğan kazancın %75'lik kısmı anılan bentte düzenlenen istisnaya konu edilebilecektir.</p> <p>Öte yandan, taşınır veya taşınmazların bir kiracı kurum tarafından, sat-kirala-geri al sürecinin tamamlanması kaydıyla, birden fazla defa sat-</p>	<p>devrinden önce bu taşınmazın (G) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri ile sat-kirala-geri al işleminin başlangıcından itibaren bu taşınmaza ilişkin olarak kazancın tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.</p> <p>(G) A.Ş.'nin bu satış işlemi normal bir duran varlık satışı gibi kayıtlara alınacak olup özel fon hesabında yer alan bakiye tutar birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilecektir. Buna göre, (G) A.Ş.'nin bu satış işlemi ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.</p> <p>Ayrıca, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde, taşınmazın (İ) Ltd. Şti.'ne satış işleminden doğan kazancın %75'lik kısmı anılan bentte düzenlenen istisnaya konu edilebilecektir.</p> <p>Öte yandan, taşınır veya taşınmazların bir kiracı kurum tarafından, sat-kirala-geri al sürecinin tamamlanması kaydıyla, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilmesinden sonra</p>
--	---	---

kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilmesinden sonra üçüncü kişilere satılması halinde, üçüncü kişilere yapılan satıştan doğan kazancın tespitinde, taşınır veya taşınmazın bu kiracı tarafından ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri dikkate alınacaktır.

**5.15.4.1. Varlıkların sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumu**

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç), üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde, kiralayanlar tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Sat-kirala-geri al işlemine konu taşınır ve taşınmaz malların kiralayanlar tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden

üçüncü kişilere satılması halinde, üçüncü kişilere yapılan satıştan doğan kazancın tespitinde, taşınır veya taşınmazın bu kiracı tarafından ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri dikkate alınacaktır.

**5.15.4.1. Varlıkların sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumu**

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç), üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde, kiralayanlar tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Sat-kirala-geri al işlemine konu taşınır ve taşınmaz malların kiralayanlar tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının



	<p>önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kiralayan nezdinde vergilendirme yapılacaktır.</p> <p>Bu kapsamda, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınır ve taşınmaz malların ilk defa bu işleme konu edildiği tarih itibarıyla kiracıdaki net bilanço aktif değeri, kiracı tarafından kiralayan kuruma bir yazı ile bildirilecektir. Ayrıca, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınır ve taşınmaz mallar için, bunların ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihten itibaren ayrılan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı da aynı yazı ile kiralayan kuruma bildirilecektir.</p> <p>Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tamamlanamaması halinde ise istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası</p>	<p>tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kiralayan nezdinde vergilendirme yapılacaktır.</p> <p>Bu kapsamda, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınır ve taşınmaz malların ilk defa bu işleme konu edildiği tarih itibarıyla kiracıdaki net bilanço aktif değeri, kiracı tarafından kiralayan kuruma bir yazı ile bildirilecektir. Ayrıca, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınır ve taşınmaz mallar için, bunların ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihten itibaren ayrılan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı da aynı yazı ile kiralayan kuruma bildirilecektir.</p> <p>Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tamamlanamaması halinde ise istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır. Kiracı tarafından sat-kirala-geri al</p>
--	---	---



uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır. Kiracı tarafından sat-kirala-geri al işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

**Örnek:** (M) A.Ş. aktifinde 4.000.000.- TL bedelle kayıtlı olan taşınmaz için 1.000.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 1/8/2017 tarihinde 7.500.000.- TL bedel üzerinden (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(N) Finansal Kiralama A.Ş., 7 yıllığına (M) A.Ş.'ye 7.500.000.- TL ana para ve 3.000.000.- TL faiz olmak üzere toplam 10.500.000.- TL kira ödemesi karşılığında kiraladığı bu taşınmazı, (M) A.Ş.'nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle 4/9/2022 tarihinde (O) Ltd. Şti.'ne 10.000.000.- TL'ye satmıştır.

(M) A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği söz konusu taşınmazı (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye satışından kaynaklanan

işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

**Örnek:** (M) A.Ş. aktifinde 4.000.000.- TL bedelle kayıtlı olan taşınmaz için 1.000.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 1/8/2017 tarihinde 7.500.000.- TL bedel üzerinden (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(N) Finansal Kiralama A.Ş., 7 yıllığına (M) A.Ş.'ye 7.500.000.- TL ana para ve 3.000.000.- TL faiz olmak üzere toplam 10.500.000.- TL kira ödemesi karşılığında kiraladığı bu taşınmazı, (M) A.Ş.'nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle 4/9/2022 tarihinde (O) Ltd. Şti.'ne 10.000.000.- TL'ye satmıştır.

(M) A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği söz konusu taşınmazı (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye satışından kaynaklanan [7.500.000.- TL - (4.000.000.- TL



	<p>[7.500.000.- TL - (4.000.000.- TL - 1.000.000.- TL)=] 4.500.000.- TL tutarındaki kazancı için istisnadan faydalanması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.</p> <p>Öte yandan, (M) A.Ş.'nin söz konusu taşınmaz sat-kirala-geri al işlemine konu etmek suretiyle (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devrettiği dönem itibarıyla Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemde doğan 4.500.000.- TL tutarındaki kazancın %75'lik kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkündür. Bu durumda, bu kazancın kalan %25'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.</p>	<p>- 1.000.000.- TL)=] 4.500.000.- TL tutarındaki kazancı için istisnadan faydalanması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.</p> <p>Öte yandan, (M) A.Ş.'nin söz konusu taşınmaz sat-kirala-geri al işlemine konu etmek suretiyle (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devrettiği dönem itibarıyla Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemde doğan 4.500.000.- TL tutarındaki kazancın %75'lik kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkündür. Bu durumda, bu kazancın kalan %25'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.</p>
--	---	---

	<p><b>5.15.4.2. İstisna uygulamasında başlangıç tarihi</b></p> <p>6728 sayılı Kanununun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendinde düzenlenen bu istisna, 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.</p> <p>Dolayısıyla, 2/8/2013 tarihinden itibaren istisna kapsamındaki taşınmazlarını sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işlemlerden doğan satış kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar özel fon hesabına almış olmaları kaydıyla anılan tarihten itibaren bu istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır.</p> <p>Buna göre, 2/8/2013 tarihinden sonra gerçekleştirdikleri sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim</p>	<p><b>5.15.4.2. İstisna uygulamasında başlangıç tarihi</b></p> <p>6728 sayılı Kanununun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendinde düzenlenen bu istisna, 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.</p> <p>Dolayısıyla, 2/8/2013 tarihinden itibaren istisna kapsamındaki taşınmazlarını sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işlemlerden doğan satış kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar özel fon hesabına almış olmaları kaydıyla anılan tarihten itibaren bu istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır.</p> <p>Buna göre, 2/8/2013 tarihinden sonra gerçekleştirdikleri sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarını, satış işleminin</p>
--	---	---



yılıının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar, özel fon hesabına almamış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilgili dönem defter kayıtlarında geriye dönük olarak bu kazançlarının özel fon hesabına alınmasına ilişkin düzeltme yapmaları mümkün olmadığından, bu işlemleri dolayısıyla istisnadan yararlanamayacakları tabiidir.

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

**5.16. Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması**

6728 sayılı Kanununun 56 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (k) bendiyle, her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık

gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılıının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar, özel fon hesabına almamış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilgili dönem defter kayıtlarında geriye dönük olarak bu kazançlarının özel fon hesabına alınmasına ilişkin düzeltme yapmaları mümkün olmadığından, bu işlemleri dolayısıyla istisnadan yararlanamayacakları tabiidir.

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

**5.16. Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması**

6728 sayılı Kanununun 56 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (k) bendiyle, her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık





<p>kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna olmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.</p> <p>Bu istisna uygulamasında;</p> <p>- <b>Kaynak kuruluş;</b> kira sertifikası ihraçlarında varlık ve hakları sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketine devreden kurumları,</p> <p>- <b>Varlık kiralama şirketi (VKŞ);</b> 6362 sayılı Kanununun 61 inci maddesi çerçevesinde münhasıran kira sertifikası ihraç etmek üzere anonim şirket şeklinde kurulmuş olan sermaye piyasası kurumunu ifade etmektedir.</p> <p>İstisnanın kapsamına, kira sertifikası ihracına dayanak her türlü varlık ve haklar girmektedir.</p> <p><b>5.16.1. İstisnadan yararlanacak olanlar</b></p> <p>Bu istisna uygulamasından;</p> <p>- 6362 sayılı Kanun kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması</p>	<p>kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna olmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.</p> <p>Bu istisna uygulamasında;</p> <p>- <b>Kaynak kuruluş;</b> kira sertifikası ihraçlarında varlık ve hakları sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketine devreden kurumları,</p> <p>- <b>Varlık kiralama şirketi (VKŞ);</b> 6362 sayılı Kanununun 61 inci maddesi çerçevesinde münhasıran kira sertifikası ihraç etmek üzere anonim şirket şeklinde kurulmuş olan sermaye piyasası kurumunu ifade etmektedir.</p> <p>İstisnanın kapsamına, kira sertifikası ihracına dayanak her türlü varlık ve haklar girmektedir.</p> <p><b>5.16.1. İstisnadan yararlanacak olanlar</b></p> <p>Bu istisna uygulamasından;</p> <p>- 6362 sayılı Kanun kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması</p>
--	--



<p>şartıyla varlık ve haklarını varlık kiralama şirketlerine devreden kurumlar vergisi mükellefleri ile</p> <p>- Bu varlık ve hakları, devraldıkları kurumlara sözleşme süresi sonunda devreden varlık kiralama şirketleri yararlanabilecektir.</p> <p>İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla kurumların tam veya dar mükellefiyete tabi olmalarının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.</p> <p><b>5.16.2. İstisna uygulamasına konu olacak iktisadi kıymetler</b></p> <p><b>5.16.2.1. Varlıklar</b></p> <p>Varlıklar, kira sertifikaları ihracına dayanak haklar dışındaki her türlü varlıkları ifade etmektedir.</p> <p><b>5.16.2.2. Haklar</b></p> <p>Haklar, kira sertifikaları ihracına dayanak her türlü hakları ifade etmektedir.</p> <p><b>5.16.3. İstisnadan yararlanma şartları</b></p> <p><b>5.16.3.1. Varlık veya hakkın varlık kiralama şirketine, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla satıldığı hususunun</b></p>	<p>şartıyla varlık ve haklarını varlık kiralama şirketlerine devreden kurumlar vergisi mükellefleri ile</p> <p>- Bu varlık ve hakları, devraldıkları kurumlara sözleşme süresi sonunda devreden varlık kiralama şirketleri yararlanabilecektir.</p> <p>İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla kurumların tam veya dar mükellefiyete tabi olmalarının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır</p> <p>.</p> <p><b>5.16.2. İstisna uygulamasına konu olacak iktisadi kıymetler</b></p> <p><b>5.16.2.1. Varlıklar</b></p> <p>Varlıklar, kira sertifikaları ihracına dayanak haklar dışındaki her türlü varlıkları ifade etmektedir.</p> <p><b>5.16.2.2. Haklar</b></p> <p>Haklar, kira sertifikaları ihracına dayanak her türlü hakları ifade etmektedir.</p> <p><b>5.16.3. İstisnadan yararlanma şartları</b></p> <p><b>5.16.3.1. Varlık veya hakkın varlık kiralama şirketine, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla satıldığı hususunun sözleşmede</b></p>
---	--



	<p><b>sözleşmede yer alması</b></p> <p>İstisna uygulaması açısından, kira sertifikası ihracına ilişkin olarak kaynak kuruluş ile varlık kiralama şirketi arasında düzenlenecek sözleşmede, kira sertifikası ihracına dayanak varlık veya hakkın;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Kaynak kuruluşça varlık kiralama şirketine kira sertifikası ihracı amacıyla satıldığına ve</li><li>- Sözleşme süresinin sonunda kaynak kuruluş tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.</li></ul> <p>Dolayısıyla, kira sertifikası ihracına ilişkin olarak kaynak kuruluş ile varlık kiralama şirketi arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme dayanak teşkil eden varlık veya hakkın; varlık kiralama şirketine kira sertifikası ihracı amacıyla satıldığına ve sözleşme süresinin sonunda kaynak kuruluş tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.</p>	<p><b>yer alması</b></p> <p>İstisna uygulaması açısından, kira sertifikası ihracına ilişkin olarak kaynak kuruluş ile varlık kiralama şirketi arasında düzenlenecek sözleşmede, kira sertifikası ihracına dayanak varlık veya hakkın;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Kaynak kuruluşça varlık kiralama şirketine kira sertifikası ihracı amacıyla satıldığına ve</li><li>- Sözleşme süresinin sonunda kaynak kuruluş tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.</li></ul> <p>Dolayısıyla, kira sertifikası ihracına ilişkin olarak kaynak kuruluş ile varlık kiralama şirketi arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme dayanak teşkil eden varlık veya hakkın; varlık kiralama şirketine kira sertifikası ihracı amacıyla satıldığına ve sözleşme süresinin sonunda kaynak kuruluş tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.</p>
--	---	--

### 5.16.3.2. Satış kazancının özel fon hesabında tutulması

İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık ve hakların satışından elde edilecek istisna kazancın, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kaynak kuruluşlarca varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri

### 5.16.3.2. Satış kazancının özel fon hesabında tutulması

İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık ve hakların satışından elde edilecek istisna kazancın, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kaynak kuruluşlarca varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre

itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır. İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

#### 5.16.3.3. Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi

Fon hesabına alınan kazanç tutarı kaynak kuruluş tarafından sadece bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluşdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir.

Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi,

zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.

İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

#### 5.16.3.3. Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi

Fon hesabına alınan kazanç tutarı kaynak kuruluş tarafından sadece bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluşdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir.

Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze

	<p>işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.</p> <p>Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya haklara ilişkin olarak kaynak kuruluş tarafından hesaplanacak amortismanların, varlık kiralama şirketine ilk kez devrinden önce ilgili varlık veya hakkın kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.</p> <p><b>5.16.4. İstisna uygulaması</b></p> <p>Varlık ve hakların, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı dolayısıyla kaynak kuruluş nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır. İstisna</p>	<p>aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.</p> <p>Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya haklara ilişkin olarak kaynak kuruluş tarafından hesaplanacak amortismanların, varlık kiralama şirketine ilk kez devrinden önce ilgili varlık veya hakkın kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.</p> <p><b>5.16.4. İstisna uygulaması</b></p> <p>Varlık ve hakların, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı dolayısıyla kaynak kuruluş nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır. İstisna</p>
--	---	---



	<p>kapsamındaki varlık ve hakların satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.</p> <p>İstisnaya konu edilen satış kazancı, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulacak ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kaynak kuruluş tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketlerine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir.</p>	<p>kapsamındaki varlık ve hakların satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.</p> <p>İstisnaya konu edilen satış kazancı, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulacak ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kaynak kuruluş tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketlerine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir.</p>
--	---	---



	<p>Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya hakkın, düzenlenen sözleşme kapsamında varlık kiralama şirketi tarafından kaynak kuruluşa kiralınması durumunda söz konusu kiralama işlemi, Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesinde yer alan şartları taşıması kaydıyla, anılan madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek olup varlık kiralama şirketi ile kaynak kuruluş tarafından buna göre değerlemeye tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, anılan madde kapsamında değerlendirilen sözleşmelerden kaynaklanan kullanma hakkı kaynak kuruluş tarafından "260 Haklar" hesabında takip edilmek suretiyle amortismanına tabi tutulabilecek olup kazancın tespitine ve amortisman uygulamasına ilişkin olarak Tebliğin (5.15.4) bölümünde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.</p> <p><b>Örnek 1:</b> (R) A.Ş. 5.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmaz için 3.400.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra 31/10/2016 tarihinde bu</p>	<p>Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya hakkın, düzenlenen sözleşme kapsamında varlık kiralama şirketi tarafından kaynak kuruluşa kiralınması durumunda söz konusu kiralama işlemi, Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesinde yer alan şartları taşıması kaydıyla, anılan madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek olup varlık kiralama şirketi ile kaynak kuruluş tarafından buna göre değerlemeye tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, anılan madde kapsamında değerlendirilen sözleşmelerden kaynaklanan kullanma hakkı kaynak kuruluş tarafından "260 Haklar" hesabında takip edilmek suretiyle amortismanına tabi tutulabilecek olup kazancın tespitine ve amortisman uygulamasına ilişkin olarak Tebliğin (5.15.4) bölümünde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.</p> <p><b>Örnek 1:</b> (R) A.Ş. 5.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmaz için 3.400.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra 31/10/2016 tarihinde bu</p>
--	--	--





taşınmazı kira sertifikası ihracı amacıyla 8.000.000.- TL bedel üzerinden (Z) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

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

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

(R) A.Ş. sözleşmeden kaynaklanan kullanım hakkını Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde "260 Haklar" hesabında 8.000.000.- TL bedelle takip edecektir. (R) A.Ş.'nin bu taşınmaz için yıllık olarak

hesaplayacağı amortismanın (6.400.000.- TL / 8.000.000.- TL=) %80'lik kısmı özel fon hesabından karşılanacak; sadece (1.600.000.- TL / 8.000.000.- TL=) %20'lik kısmı ise kurum

taşınmazı kira sertifikası ihracı amacıyla 8.000.000.- TL bedel üzerinden (Z) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

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

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

(R) A.Ş. sözleşmeden kaynaklanan kullanım hakkını Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde "260 Haklar" hesabında 8.000.000.- TL bedelle takip edecektir. (R) A.Ş.'nin bu taşınmaz için yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın (6.400.000.- TL / 8.000.000.- TL=) %80'lik kısmı özel fon hesabından karşılanacak; sadece (1.600.000.- TL / 8.000.000.- TL=) %20'lik kısmı ise kurum kazancının

	<p>kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.</p> <p>(Z) Varlık Kiralama A.Ş.'nin kira sertifikası ihracı dolayısıyla elde edeceği kira gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.</p> <p>Öte yandan, kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya hakkın varlık kiralama şirketi tarafından üçüncü bir kişiye kiralanması durumunda ise sözleşmeye konu varlık veya hakkın kullanım hakkının kaynak kuruluşa devri söz konusu olmadığından, bu kiralama işleminin varlık kiralama şirketi ile kaynak kuruluş tarafından Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve buna göre değerlemeye tabi tutulması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla, bu varlık veya hakka ilişkin olarak kira süresi boyunca kaynak kuruluş tarafından amortisman hesaplanmayacaktır.</p> <p>Kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketine devredilen varlık ve hakların sözleşme süresi sonunda varlık kiralama şirketinden geri</p>	<p>tespitinde dikkate alınabilecektir.</p> <p>(Z) Varlık Kiralama A.Ş.'nin kira sertifikası ihracı dolayısıyla elde edeceği kira gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.</p> <p>Öte yandan, kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya hakkın varlık kiralama şirketi tarafından üçüncü bir kişiye kiralanması durumunda ise sözleşmeye konu varlık veya hakkın kullanım hakkının kaynak kuruluşa devri söz konusu olmadığından, bu kiralama işleminin varlık kiralama şirketi ile kaynak kuruluş tarafından Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve buna göre değerlemeye tabi tutulması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla, bu varlık veya hakka ilişkin olarak kira süresi boyunca kaynak kuruluş tarafından amortisman hesaplanmayacaktır.</p> <p>Kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketine devredilen varlık ve hakların sözleşme süresi sonunda varlık kiralama şirketinden geri alınmasından</p>
--	--	--



alınmasından sonra kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kira sertifikası ihracı amacıyla ilk defa varlık kiralama şirketine devrinden önce bu varlıkların kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değeri ile ilk defa kira sertifikası ihracı amacıyla devredildikleri hesap döneminden itibaren bu varlıklarla ilgili olarak ayrılan ve anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak kaynak kuruluş nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

**Örnek 2:** (Ö) A.Ş. 7.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınır için 5.600.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra 21/9/2016 tarihinde bu taşınırı kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla 5.000.000.- TL bedel üzerinden (P) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(P) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınırı (T) A.Ş.'ye 3 yıllığına toplam 1.800.000.- TL bedelle kiralamıştır. Kira süresi boyunca bu taşınır ile ilgili olarak (P) Varlık Kiralama A.Ş. tarafından toplam 1.500.000.-

sonra kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kira sertifikası ihracı amacıyla ilk defa varlık kiralama şirketine devrinden önce bu varlıkların kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değeri ile ilk defa kira sertifikası ihracı amacıyla devredildikleri hesap döneminden itibaren bu varlıklarla ilgili olarak ayrılan ve anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak kaynak kuruluş nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

**Örnek 2:** (Ö) A.Ş. 7.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınır için 5.600.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra 21/9/2016 tarihinde bu taşınırı kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla 5.000.000.- TL bedel üzerinden (P) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(P) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınırı (T) A.Ş.'ye 3 yıllığına toplam 1.800.000.- TL bedelle kiralamıştır. Kira süresi boyunca bu taşınır ile ilgili olarak (P) Varlık Kiralama A.Ş. tarafından toplam



<p>TL amortisman ayrılmış ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olup kira süresinin sonunda söz konusu taşınır 5.000.000.- TL bedelle (Ö) A.Ş.'ye geri satılmıştır.</p> <p>(Ö) A.Ş. 23/9/2019 tarihinde geri devraldığı bu taşınırı 19/10/2020 tarihinde 6.000.000.- TL bedelle (R) Ltd. Şti.'ne satmıştır.</p> <p>(Ö) A.Ş. 3.600.000.- TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.</p> <p>Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden taşınırın varlık kiralama şirketi tarafından (T) A.Ş.'ye kiralanması nedeniyle, bu taşınıra ilişkin olarak kira süresi boyunca kaynak kuruluş tarafından amortisman hesaplanmayacaktır. (P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınırı 5.000.000.- TL bedelle aktifine kaydedeceği tabiidir.</p> <p>(P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınırı (Ö) A.Ş.'ye geri satışından doğan 1.500.000.- TL tutarındaki kazancının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.</p> <p>Öte yandan, (P) Varlık Kiralama</p>	<p>1.500.000.-</p> <p>TL amortisman ayrılmış ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olup kira süresinin sonunda söz konusu taşınır 5.000.000.- TL bedelle (Ö) A.Ş.'ye geri satılmıştır.</p> <p>(Ö) A.Ş. 23/9/2019 tarihinde geri devraldığı bu taşınırı 19/10/2020 tarihinde 6.000.000.- TL bedelle (R) Ltd. Şti.'ne satmıştır.</p> <p>(Ö) A.Ş. 3.600.000.- TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.</p> <p>Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden taşınırın varlık kiralama şirketi tarafından (T) A.Ş.'ye kiralanması nedeniyle, bu taşınıra ilişkin olarak kira süresi boyunca kaynak kuruluş tarafından amortisman hesaplanmayacaktır. (P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınırı 5.000.000.- TL bedelle aktifine kaydedeceği tabiidir.</p> <p>(P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınırı (Ö) A.Ş.'ye geri satışından doğan 1.500.000.- TL tutarındaki kazancının tamamı kurumlar vergisinden istisna</p>
--	---

	<p>A.Ş.'nin söz konusu kira sertifikası ihracı işlemi dolayısıyla elde edeceği kira gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.</p> <p>(Ö) A.Ş. söz konusu taşınırı geri aldıktan sonra 5.000.000.- TL üzerinden yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın(3.600.000.- TL / 5.000.000.- TL=) %72'lik kısmını özel fon hesabından mahsup edecek, kalan (1.400.000.- TL / 5.000.000.- TL=) %28'lik kısmını ise gider veya maliyet olarak dikkate alabilecektir.</p> <p>Buna göre, (Ö) A.Ş.'nin bu taşınır için 2019 hesap döneminde ayıracağı amortismanın 500.000.- TL olması halinde bu tutarın 140.000.- TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek olup 360.000.- TL'lik kısmı ise özel fon hesabından mahsup edilecektir.</p> <p>(Ö) A.Ş.'nin bu satış işleminden elde ettiği 6.240.000.- TL tutarındaki kazanç genel hükümlere göre kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.</p> <p>(Ö) A.Ş.'nin bu satış işlemi normal bir duran varlık satışı gibi kayıtlara alınacak olup özel fon hesabında yer alan tutar</p>	<p>edilebilecektir.</p> <p>Öte yandan, (P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu kira sertifikası ihracı işlemi dolayısıyla elde edeceği kira gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.</p> <p>(Ö) A.Ş. söz konusu taşınırı geri aldıktan sonra 5.000.000.- TL üzerinden yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın(3.600.000.- TL / 5.000.000.- TL=) %72'lik kısmını özel fon hesabından mahsup edecek, kalan (1.400.000.- TL / 5.000.000.- TL=) %28'lik kısmını ise gider veya maliyet olarak dikkate alabilecektir.</p> <p>Buna göre, (Ö) A.Ş.'nin bu taşınır için 2019 hesap döneminde ayıracağı amortismanın 500.000.- TL olması halinde bu tutarın 140.000.- TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek olup 360.000.- TL'lik kısmı ise özel fon hesabından mahsup edilecektir.</p> <p>(Ö) A.Ş.'nin bu satış işleminden elde ettiği 6.240.000.- TL tutarındaki kazanç genel hükümlere göre kurumlar vergisine</p>
--	---	--



	<p>birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilecektir. Buna göre, (Ö) A.Ş.'nin bu satış işlemi ile ilgili olarak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.</p> <p>Söz konusu taşınır için (P) Varlık Kiralama A.Ş. tarafından hesaplanan ve kazancın tespitinde dikkate alınan 1.500.000.- TL amortisman tutarı, (Ö) A.Ş. tarafından taşınırın (R) Ltd. Şti.'ne satıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına dahil edilecektir.</p> <p>Bu kapsamda, kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık ve haklara ilişkin olarak varlık kiralama şirketi tarafından ayrılan ve kurumun kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı sözleşme süresinin bitiminde bir yazı ile kaynak kuruluşu bildirilecektir.</p> <p>Ayrıca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketine devredilen varlık veya hakkın, sözleşme sonunda geri alınmış olması kaydıyla, aynı kaynak kuruluş tarafından birden fazla defa kira sertifikası ihracına veya</p>	<p>tabi tutulacaktır.</p> <p>(Ö) A.Ş.'nin bu satış işlemi normal bir duran varlık satışı gibi kayıtlara alınacak olup özel fon hesabında yer alan tutar birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilecektir. Buna göre, (Ö) A.Ş.'nin bu satış işlemi ile ilgili olarak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.</p> <p>Söz konusu taşınır için (P) Varlık Kiralama A.Ş. tarafından hesaplanan ve kazancın tespitinde dikkate alınan 1.500.000.- TL amortisman tutarı, (Ö) A.Ş. tarafından taşınırın (R) Ltd. Şti.'ne satıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına dahil edilecektir.</p> <p>Bu kapsamda, kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık ve haklara ilişkin olarak varlık kiralama şirketi tarafından ayrılan ve kurumun kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı sözleşme süresinin bitiminde bir yazı ile kaynak kuruluşu bildirilecektir.</p>
--	---	--



sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesinden sonra üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış kazancının tespitinde varlık veya hakkın bu kaynak kuruluş tarafından ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri dikkate alınacaktır.

#### **5.16.4.1. Varlık ve hakların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumu**

Kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satılan varlık ve hakların, varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda varlık kiralama şirketlerinin bu satış işleminden doğan kazançları dolayısıyla bu istisnadan yararlanmaları mümkün bulunmamakta olup söz konusu kazançlar varlık kiralama şirketleri nezdinde kurumlar

Ayrıca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketine devredilen varlık veya hakkın, sözleşme sonunda geri alınmış olması kaydıyla, aynı kaynak kuruluş tarafından birden fazla defa kira sertifikası ihracına veya sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesinden sonra üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış kazancının tespitinde varlık veya hakkın bu kaynak kuruluş tarafından ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri dikkate alınacaktır.

#### **5.16.4.1. Varlık ve hakların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumu**

Kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satılan varlık ve hakların, varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda varlık kiralama şirketlerinin bu satış işleminden doğan kazançları dolayısıyla bu istisnadan yararlanmaları mümkün bulunmamakta olup söz konusu kazançlar varlık kiralama şirketleri nezdinde kurumlar vergisine tabi



vergisine tabi tutulacaktır. Varlık ve hakların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda ayrıca, istisna uygulaması dolayısıyla kaynak kuruluş adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler de vergi ziyai cezası

uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte kaynak kuruluştan tahsil olunacaktır. Kaynak kuruluş tarafından kira sertifikası ihracına ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

**Örnek:** (G) A.Ş. 4.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmaz için 320.000.- TL amortisman ayırmış olup bu taşınmazı kira sertifikası ihracı amacıyla 19/8/2016 tarihinde 5.000.000.- TL bedel üzerinden (₺) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(₺) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınmazı sözleşme süresi sonunda 5.000.000.- TL bedel üzerinden geri alınmak kaydıyla aynı tarihte (G) A.Ş.'ye 2 yıllığına toplam 1.000.000.- TL bedelle kiralamıştır. (₺) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu

tutulacaktır. Varlık ve hakların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda ayrıca, istisna uygulaması dolayısıyla kaynak kuruluş adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler de vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte kaynak kuruluştan tahsil olunacaktır. Kaynak kuruluş tarafından kira sertifikası ihracına ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

**Örnek:** (G) A.Ş. 4.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmaz için 320.000.- TL amortisman ayırmış olup bu taşınmazı kira sertifikası ihracı amacıyla 19/8/2016 tarihinde 5.000.000.- TL bedel üzerinden (₺) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(₺) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınmazı sözleşme süresi sonunda 5.000.000.- TL bedel üzerinden geri alınmak kaydıyla aynı tarihte (G) A.Ş.'ye 2 yıllığına toplam 1.000.000.- TL bedelle kiralamıştır. (₺) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınmazı, (G)





<p>taşınmazı, (G) A.Ş.'nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle kira süresi devam ederken 17/5/2017 tarihinde (V) A.Ş.'ye 6.000.000.- TL bedelle satmıştır.</p> <p>(Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı (V) A.Ş.'ye satışından doğan 1.000.000.- TL tutarındaki kazanç genel hükümlere göre (Ş) Varlık Kiralama A.Ş. nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.</p> <p>(G) A.Ş.'nin kira sertifikası ihracına konu ettiği taşınmazı (Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devrinden kaynaklanan [5.000.000.- TL - (4.000.000.- TL - 320.000.- TL)=] 1.320.000.- TL tutarındaki kazancına istisna uygulanması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faizi ile birlikte (G) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.</p> <p>Öte yandan, (G) A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı kira sertifikası ihracı işlemine konu etmek suretiyle (Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devrettiği dönem itibarıyla Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki</p>	<p>A.Ş.'nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle kira süresi devam ederken 17/5/2017 tarihinde (V) A.Ş.'ye 6.000.000.- TL bedelle satmıştır.</p> <p>(Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı (V) A.Ş.'ye satışından doğan 1.000.000.- TL tutarındaki kazanç genel hükümlere göre (Ş) Varlık Kiralama A.Ş. nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.</p> <p>(G) A.Ş.'nin kira sertifikası ihracına konu ettiği taşınmazı (Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devrinden kaynaklanan [5.000.000.- TL - (4.000.000.- TL - 320.000.- TL)=] 1.320.000.- TL tutarındaki kazancına istisna uygulanması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faizi ile birlikte (G) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.</p> <p>Öte yandan, (G) A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı kira sertifikası ihracı işlemine konu etmek suretiyle (Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devrettiği dönem itibarıyla</p>
---	--



	<p>şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemde doğan 1.320.000.- TL tutarındaki kazancın %75'lik kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkündür. Bu durumda, bu kazancın kalan %25'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (G) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.”</p>	<p>Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemde doğan 1.320.000.- TL tutarındaki kazancın %75'lik kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkündür. Bu durumda, bu kazancın kalan %25'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (G) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.</p> <p><b>5.16. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi</b></p>
<p><b>10.2. Ar-Ge indirimi</b></p> <p>(2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5. maddesiyle değiştirilen/eklenen paragraflar)5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir. Anılan maddede 5746 sayılı</p>	<p><b>MADDE 16</b> - Aynı Tebliğin “10.2. Ar-Ge indirimi” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu bölümün alt bölümleri Tebliğ metninden çıkarılmıştır.</p> <p>“Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi hükmü gereğince 9/8/2016 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.</p>	<p><b>10.2. Ar-Ge indirimi</b></p> <p>Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi hükmü gereğince 9/8/2016 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.</p> <p>Yine 6728 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiştir.</p>



Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 5 inci maddesiyle yapılan değişiklikle, araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirim oranı %40'tan %100'e çıkarılmıştır. Anılan Kanun 1/4/2008 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. (\*)

Buna göre, mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde, işletmeleri bünyesinde 2008 hesap döneminden itibaren yaptıkları harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirim olarak dikkate alınabilecektir. 2008 hesap dönemine ilişkin olarak, birinci geçici vergi döneminde yapılan araştırma geliştirme harcamaları üzerinden %40 oranında Ar-Ge indirim hesaplanması gerekmekte olup ikinci ve müteakip geçici vergi dönemlerinde ise birinci geçici vergi döneminde yapılan harcamalar

Yine 6728 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiştir. 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge indirim müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

Buna göre, 9/8/2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili indirim

5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge indirim müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

Buna göre, 9/8/2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili indirim uygulamasında 5746 sayılı Kanun

da dahil olmak üzere, yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının toplamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimini hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, daha önceki hesap dönemlerinde gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden ise %40 oranında Ar-Ge indirimini hesaplanacaktır. (\*) Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmalarını ifade etmektedir. Bir faaliyetin Ar-Ge faaliyeti olup olmadığı hususu Tebliğin bu bölümünde yer alan esaslara göre belirlenecektir.

#### 10.2.1. Tanımlar

Ar-Ge Harcamaları: Tebliğin "10.2.2. Ar-Ge faaliyetleri"

uygulanmasında 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle Ar-Ge indirimini uygulamasından faydalanılacaktır.

Diğer taraftan,

9/8/2016 tarihinden önce bu Tebliğ düzenlemeleri çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılacaktır."

ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle Ar-Ge indirimini uygulamasından faydalanılacaktır. Diğer taraftan, 9/8/2016 tarihinden önce bu Tebliğ düzenlemeleri çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılacaktır.

Mülga Bölümler.



bölümünde belirtilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilen veya doğrudan gider kaydedilen harcamalar, Ar-Ge harcamalarıdır.

Ar-Ge İndirimi: Ar-Ge harcamaları üzerinden (2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5. maddesiyle değiştirilen oran) %100(\*\*) oranında hesaplanarak kurum kazancından indirilecek tutar, Ar-Ge indirimidir.

Ar-Ge Projesi: Amacı, kapsamı (genel ve teknik tanımı), süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak iktisadi haklarının paylaşım esasları belirlenmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan proje, Ar-Ge projesidir.

Teknoloji: Teknik üretme ve bu tekniğin uygulanması ile



ilgili gerekli alet, makine ve malzemeleri geliştirebilme bilgisidir.

Yenilik: Bir fikrin; pazarlanabilir hale veya bir mal/hizmet üretiminde kullanılan yeni veya geliştirilmiş bir yöntem haline dönüştürülmesidir. Bu açıdan teknolojik yenilik yapma süreci, bir dizi bilimsel, teknolojik, mali ve ticari etkinliği içerir.

Şekil, renk ve dekorasyondaki değişiklikler gibi bütünüyle görsel ve estetik değişiklikler ile ürünün yapı, nitelik ve performansını teknik açıdan değiştirmeyen, küçük tasarım ve görünüm farklarından ibaret basit değişiklikler yenilik sayılmaz.

Üründe Yenilik: Teknolojik açıdan yeni ürün, önceki ürün kuşağıyla karşılaştırıldığında malzemesi, parçaları ve yerine getirdiği işlevler açısından, öze ilişkin, teknolojik farklar gösteren bir ürünü ifade eder.

Üretim Yöntemlerinde Yenilik: Geleneksel üretim tesislerinde üretilmeyen,



halen üretilmekte olan veya yeni ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan bir yöntem teknolojik açıdan yeni sayılır.

Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı diğer bir cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesinin, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren bilgi ve belgelerin tümünü ifade eder.

#### 10.2.2. Ar-Ge faaliyetleri

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmekte olup aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir:

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik

bilgilerin elde edilmesi,

- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,

- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,

- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,

- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

10.2.3. Ar-Ge sayılmayan faaliyetler

Aşağıda sayılan faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmez:

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,





- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (Tebliğin "10.2.2. Ar-Ge faaliyetleri" bölümündeki amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon v.b., estetik ve görsel değişiklikler),
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen ürüne



ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,

- Numune verilmek amacıyla prototiplerde n kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

#### 10.2.4. 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.

Tebliğin "10.2.2. Ar-Ge faaliyetleri" bölümünde belirtilen amaçlara yönelik olmayıp, mevcut teknolojinin kullanılmasıyla elde edilen, şekil ve estetiğe yönelik değişiklikler Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

#### 10.2.5. Ar-Ge harcamaları

Ar-Ge harcamalarının bu Tebliğ kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunlu olup Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda gösterilmiştir.

İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara



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

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

İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis

Mevzuat Sirküleri



edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

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

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



kapsamda değerlendirilmez.

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

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

Amortisman ve Tükenme Payları: Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve



maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Diğer taraftan, iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir.

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

10.2.6. Ar-Ge harcamalarının kayıtlarda izlenmesi

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

Mevzuat Sirküleri



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 imkan kalması 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, kurumun 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 (2

Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5. maddesiyle değiştirilen oran)%100(\*\*) oranında Ar-Ge indirimini ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır.

10.2.7. Ar-Ge indiriminin uygulanması

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının (2

Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5. maddesiyle değiştirilen oran)%100(\*\*)'ü oranında

hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Ar-Ge



indirimi, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyannamede hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir. Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan "Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu" nun olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır. Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde



muhasebeleştirmeleri  
gerekmektedir.

10.2.8. Aktifleştirilen  
kıymetlerin devri

Henüz tamamlanmamış bir  
Ar-Ge projesinin, başka bir  
kuruma satılması halinde  
aktifleştirilen tutarlar kazanç  
tutarının tespitinde maliyet  
unsuru olarak dikkate  
alınacaktır.

Ar-Ge indirimini  
uygulamasında, henüz  
tamamlanmamış bir Ar-Ge  
projesinin başka bir kuruma  
satılması durumunda, Ar-Ge  
projesini devralan kurumun  
bu projeye ilişkin olarak ilave  
yaptığı harcamalar Ar-Ge  
indiriminden

yararlanabilecek olup  
devreden kurumda yapılan  
Ar-Ge harcamaları için  
indirimden yararlanılması söz  
konusu olmayacaktır.

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

10.2.9. Diğer hususlar

10.2.9.1. Dışarıdan sağlanan



fayda ve hizmetler  
Ar-Ge faaliyetinin esas  
itibarıyla işletme bünyesinde  
yapılması gerekmektedir.

Fiili kullanım durumunun  
tespit edilmesi ve ortak  
giderlerin de buna göre  
paylaştırılması şartıyla bir  
kuruma ait olduğu halde  
diğer kurumlarla ortak  
kullanılan Ar-

Ge departmanında 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.

10.2.9.2. Mükelleflerden



istenecek belgeler ve diğer  
hususlar

Ar-Ge indiriminden  
yararlanmak isteyen  
mükellefler, proje ve  
uygulama aşamalarında  
aşağıda belirtilen belgeleri  
ilgili birimlere  
göndereceklerdir.

10.2.9.2.1. Ar-Ge projesi ile  
ilgili olarak istenecek belgeler  
(3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi  
Genel Tebliği'nin 3.  
maddesiyle değişen  
paragraf)Ar-Ge indiriminin  
uygulanmaya başlanacağı  
döneme ait geçici vergi  
beyannamesinin verileceği  
tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle  
ilgili olarak Ek-1'de yer alan  
formata uygun olarak  
hazırlanacak rapor, bir yazı  
ekinde iki nüsha olarak Gelir  
İdaresi Başkanlığına elden  
veya posta yoluyla  
gönderilecektir. Ancak, bu  
süre içinde başvurusu  
yapılmayan projeler ile ilgili  
olarak, çalışmalara başlanıp  
harcama yapılmakla birlikte  
projenin herhangi bir  
aşamasında başvuruda  
bulunulması ve uygun  
bulunması halinde, başvuru



tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular değerlendirmeye alınmayacaktır. (\*\*\*) 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.- YTL'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 yaptırarak, Ek-2'de yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir. [REDACTED]

(3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 3. maddesiyle değişen paragraf)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 [REDACTED] 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.(\*\*\*\*)

10.2.9.2.2. Projenin Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmemesinin sonuçları

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmeyen projeler nedeniyle mükellef tarafından haksız yere indirim konusu yapılan tutarlar, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften aranacaktır.

10.2.9.2.3. Yeminli mali müşavir tasdik raporu 2/1/1990 tarihli

Resmi Gazete'de yayımlanan "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.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden

yararlanabileceklerdir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden

Mevzuat Sirküleri



yararlanılamayacağı tabiidir. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. YMM tasdik raporunda en az aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir:

- Tasdik raporuna eklenecek olan ve teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu"nda belirtilen projenin veya projelerin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin sonuçları ile uygulanma durumuna ilişkin mükellef kurumdan alınan bilgiler,
- Ar-Ge departmanına ilişkin mükellef kurumdan alınan bilgiler (yeri, hacmi, teknik donanımı ve varsa kullanılan diğer laboratuvarlar v.b.),



<ul style="list-style-type: none"><li>• Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla dökümü (harcamaların ayrıntılı dökümüne rapor ekinde yer verilecektir),</li><li>• Dönem içinde Ar-Ge departmanında kullanılan ve Ar-Ge indirimine konu edilen sabit kıymetlere ilişkin liste ve bunlar için ayrılan amortisman tutarları.</li><li>• Dönem içinde alınan ilk madde, yarı mamül ve diğer sarf malzemeleri listesi, kullanım, iade, satış ve çıkan firelere ilişkin tutar ve miktar itibarıyla bilgiler,</li><li>• Ar-Ge ünitesinde çalışanlar ve ücretleri (Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek personelin listesi ve ilgili dönemde bunlara ödenen ve gider kaydı yapılan ödemelere ilişkin döküm),</li><li>• Dışarıdan alınan</li></ul>		
--	--	--



danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin bilgiler (alınan kişi/kurum adı, vergi kimlik numarası, fatura tarih ve numarası, tutarı ve KDV'si),

- Geçici vergi dönemleri itibarıyla uygulanan Ar-Ge indirimi tutarları,
- Uygulanması gereken Ar-Ge indiriminin hesaplanması.

10.2.9.2.4. Diğer kurumlardan sağlanan Ar-Ge destekleri

94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı çerçevesinde Para-Kredi Koordinasyon Kurulunun 9/9/1998 tarih ve 98/16 sayılı Kararına istinaden yayımlanan 98/10 sayılı Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının uzman kurumlar tarafından Ar-Ge niteliğine sahip olduğu tespit edilen projeleri kapsamında



izlenip değerlendirilebilen giderlerin belli bir oranı hibe şeklinde karşılanmakta veya bu projelere geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlanmaktadır.

Yukarıda belirtilen mevzuat çerçevesinde geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir. Ancak, bu mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir.

Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

10.2.9.2.5. Teknoloji geliştirme bölgelerinde ve serbest bölgelerde yapılan Ar-Ge harcamaları

5228 sayılı Kanununun gerekçesinde, Ar-Ge indirimine ilişkin düzenlemenin, Ar-Ge



faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğinde olduğu belirtilmiştir. 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 bu Tebliğde belirtilen kriterlere uyanlar Ar-Ge indirimi kapsamındadır. Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 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

Mevzuat Sirküleri



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.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve anılan kanunlarda yer alan

<p>istisnalara konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir.</p>		
<p><b>10.5. Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler</b></p> <p><b>10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler</b></p> <p>İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri.</li><li>- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.</li></ul>	<p><b>MADDE 17 – Aynı Tebliğin “10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</b></p> <p><b>“10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler</b></p> <p>İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.</li><li>- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.</li><li>- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.</li></ul> <p>Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş</p>	<p><b>10.5. Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler</b></p> <p><b>10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler</b></p> <p>İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.</li><li>- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.</li><li>- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.</li></ul> <p>Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran</p>



	<p>merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mesleki eğitim hizmetleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığına belirleme yetkisi verilmiş olup ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle bu indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.</p> <p>- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,</p> <p>- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.</p> <p>Buna göre, yukarıda yer alan alanlarda verilen mesleki eğitim hizmetleri, indirim kapsamında değerlendirilecektir.”</p>	<p>yurt dışında yararlanılan mesleki eğitim hizmetleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığına belirleme yetkisi verilmiş olup ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle bu indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.</p> <p>- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,</p> <p>- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.</p> <p>Buna göre, yukarıda yer alan alanlarda verilen mesleki eğitim hizmetleri, indirim kapsamında değerlendirilecektir.</p>
<p><b>10.5. Türkiye’den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler</b> 6322 sayılı Kanunla</p>	<p><b>MADDE 18 – Aynı Tebliğin;</b> a) “10.5. Türkiye’den yurt dışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler”, “10.5.2.1. İndirimden</p>	<p><b>10.5. Türkiye’den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler</b> 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu</p>

Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

faaydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu", "10.5.2.2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması" başlıklı bölümlerinde geçen "çağrı merkezi ve veri saklama" ibareleri "çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim",

b) "10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu" başlıklı bölümünde geçen "çağrı merkezi, veri saklama" ibaresi, "çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim",

c) "10.5.2.4. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması" bölümünün başlığı, "10.5.2.4. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama,

maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim 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.

**10.5.2.1. 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.

**10.5.2.2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için 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

muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması”,

ç) “10.5.2.5. İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması” bölümünün başlığı, “10.5.2.5. İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri ile mesleki eğitim hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması” şeklinde,

d) “10.5.3.2. Kazançların kayıtlarda izlenmesi” başlıklı bölümünde geçen “çağrı merkezi, veri saklama” ibaresi, “çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim” şeklinde değiştirilmiştir.

**10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu**

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

**10.5.2.2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması**

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş

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.

10.5.2.4. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması

10.5.2.5. İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması

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.

10.5.2.4. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması

10.5.2.5. İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri ile mesleki eğitim hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması

<p><b>10.5.3.2. Kazançların kayıtlarda izlenmesi</b></p> <p>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.</p>		<p><b>10.5.3.2. Kazançların kayıtlarda izlenmesi</b></p> <p>Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.</p>
<p><b>32. Kurumlar Vergisi Oranı, Geçici Vergi ve İndirimli Kurumlar Vergisi</b></p> <p><b>32.2. İndirimli kurumlar vergisi</b></p> <p><b>32.2.1. Kapsam</b></p> <p>Kurumlar vergisi mükelleflerinin, Ekonomi Bakanlığınca yatırım teşvik</p>	<p><b>MADDE 19 - Aynı Tebliğin "32.2.1. Kapsam" başlıklı bölümünün ikinci paragrafında yer alan "bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya" ibaresi "bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sifıra kadar</b></p>	<p><b>32. Kurumlar Vergisi Oranı, Geçici Vergi ve İndirimli Kurumlar Vergisi</b></p> <p><b>32.2. İndirimli kurumlar vergisi</b></p> <p><b>32.2.1. Kapsam</b></p> <p>Kurumlar vergisi mükelleflerinin, Ekonomi Bakanlığınca yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine</p>



belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkündür.

Ayrıca, 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen (c) bendinde, yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

indirmeye veya %100'e kadar artırmaya" şeklinde değiştirilmiştir.

başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkündür.

Ayrıca, 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen (c) bendinde, yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya, Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri



<p>Buna göre, mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir. İndirimli vergi oranı uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir.</p>		<p>kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir. İndirimli vergi oranı uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir.</p>
<p><b>32.2.4. İndirimli vergi uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki</b></p> <p>Bakanlar Kurulu, Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının;</p> <p>- (a) bendi ile istatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri</p>	<p><b>MADDE 20</b> – Aynı Tebliğin “32.2.4. İndirimli vergi uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki” başlıklı bölümünde yer alan “bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya,” ibaresi “bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar</p>	<p><b>32.2.4. İndirimli vergi uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki</b></p> <p>Bakanlar Kurulu, Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının;</p> <p>- (a) bendi ile istatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi</p>

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) bendi ile her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını %55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise %65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını %90'a kadar indirimli uygulatmaya,

- (c) bendi ile yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını

artırmaya," şeklinde değiştirilmiştir.

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) bendi ile her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını %55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise %65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını %90'a kadar indirimli uygulatmaya,

- (c) bendi ile yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile





<p>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 artırmaya,</p> <p>- (ç) bendi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,</p> <p>yetkilidir.</p> <p>Bu yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulunca 2009/15199 ve 2012/3305 sayılı Kararlar başta olmak üzere indirimli vergi oranı uygulamasına ilişkin belirlemeler yapılmıştır.</p>		<p>konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya,</p> <p>- (ç) bendi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,</p> <p>yetkilidir.</p> <p>Bu yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulunca 2009/15199 ve 2012/3305 sayılı Kararlar başta olmak üzere indirimli vergi oranı uygulamasına ilişkin belirlemeler yapılmıştır</p>
	<p><b>MADDE 21</b> - Aynı Tebliğin "32.2.10. Teşvik belgeli yatırımların devri" başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere</p>	<p><b>32.2.11. Yatırıma katkı tutarında endeksleme</b> 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı</p>

aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

**“32.2.11. Yatırıma katkı tutarında endeksleme**

6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 66 ncı maddesiyle 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere; “Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.” hükmü eklenmiştir.

Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen

Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 66 ncı maddesiyle 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere; “Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.” hükmü eklenmiştir.

Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısmından sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın

işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısımdan sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

**Örnek:** (L) A.Ş. yatırım teşvik belgesi kapsamında 2013 hesap döneminde başladığı yatırımını 15/10/2015 tarihinde tamamlamış ve 1/11/2015 tarihinde tamamen işletmeye başlamıştır.

(L) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının yatırıma katkı oranı %50 ve vergi indirim oranı %80 olup toplam yatırıma katkı tutarı 3.000.000.- TL'dir. (L) A.Ş. toplam yatırıma katkı tutarının 800.000.- TL'lik kısmını 2013 ve 2014 hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle kullanmıştır. Yatırımın tamamlandığı 2015 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi

tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

**Örnek:** (L) A.Ş. yatırım teşvik belgesi kapsamında 2013 hesap döneminde başladığı yatırımını 15/10/2015 tarihinde tamamlamış ve 1/11/2015 tarihinde tamamen işletmeye başlamıştır.

(L) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının yatırıma katkı oranı %50 ve vergi indirim oranı %80 olup toplam yatırıma katkı tutarı 3.000.000.- TL'dir. (L) A.Ş. toplam yatırıma katkı tutarının 800.000.- TL'lik kısmını 2013 ve 2014 hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle kullanmıştır. Yatırımın tamamlandığı 2015 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle 450.000.- TL, bu yatırımdan elde



	<p>beyannamesinde, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle 450.000.- TL, bu yatırımından elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle de 250.000.- TL olmak üzere yatırıma katkı tutarının toplam 700.000.- TL'lik kısmından yararlanmıştır. 2016 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, bu yatırımından elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarının 300.000.- TL'lik kısmından faydalanmıştır. Buna göre, (L) A.Ş. bu yatırımına ilişkin toplam yatırıma katkı tutarının kalan [3.000.000.- TL - (800.000.- TL + 700.000.- TL + 300.000.- TL)=] 1.200.000.- TL'lik kısmını, 2017 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir. 2017 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranının %5 olması halinde, (L) A.Ş.'nin yeniden değerlendirme sonrasında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı [1.200.000.- TL x (1 + 0,05)=] 1.260.000.- TL</p>	<p>ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle de 250.000.- TL olmak üzere yatırıma katkı tutarının toplam 700.000.- TL'lik kısmından yararlanmıştır. 2016 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, bu yatırımından elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarının 300.000.- TL'lik kısmından faydalanmıştır. Buna göre, (L) A.Ş. bu yatırımına ilişkin toplam yatırıma katkı tutarının kalan [3.000.000.- TL - (800.000.- TL + 700.000.- TL + 300.000.- TL)=] 1.200.000.- TL'lik kısmını, 2017 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir. 2017 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranının %5 olması halinde, (L) A.Ş.'nin yeniden değerlendirme sonrasında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı [1.200.000.- TL x (1 + 0,05)=] 1.260.000.- TL olacaktır. (L) A.Ş.'nin 2017 hesap döneminde bu yatırımından elde ettiği kazancının 2.500.000.- TL olması halinde yararlanılacak yatırıma katkı tutarı [(2.500.000.-</p>
--	---	--



	<p>olacaktır.</p> <p>(L) A.Ş.'nin 2017 hesap döneminde bu yatırımından elde ettiği kazancının 2.500.000.- TL olması halinde yararlanılacak yatırıma katkı tutarı <math>[(2.500.000.- TL \times \%20) - (2.500.000.TL \times \%4)]</math> 400.000.- TL ve bu durumda 2018 hesap dönemine devreden yatırıma katkı tutarı da <math>(1.260.000.- TL - 400.000.- TL=)</math> 860.000.- TL olacaktır. (L) A.Ş. bu tutarı, 2018 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir.”</p>	<p><math>TL \times \%20) - (2.500.000.TL \times \%4)]</math> 400.000.- TL ve bu durumda 2018 hesap dönemine devreden yatırıma katkı tutarı da <math>(1.260.000.- TL - 400.000.- TL=)</math> 860.000.- TL olacaktır. (L) A.Ş. bu tutarı, 2018 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir.</p>
<p>Ek-1- Ar-Ge Projesi Ek-2- Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu Ek-3- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU 5/B İSTİSNASI ÖN DEĞERLEME RAPORU</p>	<p><b>MADDE 22</b> - Aynı Tebliğin Ek-1, Ek-2 ve Ek-3'ü Tebliğden çıkarılmıştır.</p>	<p>Mülga Ekler</p>

Söz konusu Tebliğ değişikliği yayımı tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

*“Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)” tam metni için [tıklayınız...>>>](#)*

Saygılarımızla...